

VŠB - Technická univerzita Ostrava

Fakulta strojní

Katedra mechanické technologie

Optimalizace nákladů ve firmě ESPO s. r. o.

Optimization of Costs in the Company ESPO s. r. o.

Student:

Ondřej Srba

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Libor Nečas

Ostrava 2011

Zadání bakalářské práce

Student: **Ondřej Srba**
Studijní program: B2341 Strojírenství
Studijní obor: 2301R040 Průmyslové inženýrství
Téma: **Optimalizace nákladů ve firmě ESPO s. r. o.**
Optimization of Costs in the Company ESPO s. r. o.

Zásady pro vypracování:

- 1) Úvod
- 2) Specifikace firmy ESPO s. r. o.
- 3) Teoretická východiska identifikovaných nákladů
- 4) Analýza nákladové struktury a identifikace problematických míst
- 5) Návrhy, doporučení a opatření ke stabilizaci v podniku
- 6) Závěr

Seznam doporučené odborné literatury:


- [1] Synek, M. a kol. *Podniková ekonomika*. 3. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7
- [2] Grünwald, R., Holečková, J. *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: Ekopress, 2007. 320 s. ISBN 978-80-86929-26-2
- [3] Němec, V. *Řízení a ekonomika firmy*. Praha: Grada Publishing 1998. 320 s. ISBN 80-7169-613-7

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Libor Nečas**

Datum zadání: 17.12.2010

Datum odevzdání: 23.05.2011


prof. Ing. Jiří Hrubý, CSc.
vedoucí katedry




prof. Ing. Radim Farana, CSc.
děkan fakulty

Místopřísežné prohlášení studenta

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci včetně příloh vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a uvedl jsem všechny použité podklady a literaturu.

V Ostravě 23. 5. 2011

Handwritten signature in blue ink, reading "Ondřej Šolc". The signature is written over a dotted line.

podpis studenta

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména § 35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo.
- beru na vědomí že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen "VŠB-TUO") má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3).
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě uložena v Ústřední knihovně VŠB-TUO k nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že údaje o kvalifikační práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO.
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona.
- bylo sjednáno, že užít své dílo - bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).
- beru na vědomí, že odevzdáním své práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, bez ohledu na výsledek její obhajoby.

V Ostravě : 23. 5. 2011



podpis

Jméno a příjmení autora práce: Ondřej Srba

Adresa trvalého pobytu autora práce: Dolní Jasenka 768, 755 01 Vsetín

ANOTACE BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Srba, O. *Optimalizace nákladů ve firmě ESPO s. r. o. : bakalářská práce*. Ostrava : VŠB - Technická univerzita Ostrava, Fakulta strojní, Katedra mechanické technologie, 2011, 59 s. Vedoucí práce: Nečas, L.

Předmětem mojí bakalářské práce "Optimalizace nákladů ve firmě ESPO s. r. o." je zhodnocení celkové nákladové situace reálného podniku. V první části mojí práce jsem představil společnost, její stručnou charakteristiku a ekonomiku podniku. V druhé části teoreticky identifikuji náklady a definuji jednotlivé metody jejich řízení. V praktické části vyhodnocuji získané údaje a analyzuji vývoj nákladové struktury zkoumané společnosti dle jednotlivých nákladových tříd. Uvedený podnik má významné postavení na českém trhu, jako výrobce uváděné komodity. Na závěr přináším některé návrhy a doporučení týkající se budoucího úspěšného rozvoje a profitu společnosti.

ANNOTATION OF MASTER THESIS

Srba, O. *Optimization of Costs in the Company ESPO s. r. o. : Bachelor Thesis*. Ostrava : VŠB - Technical University of Ostrava, Faculty of Mechanical Engineering, Department of automatic technology, 2011, 59 p. Supervisor: Nečas, L.

The main subject of my thesis „Optimization of Costs in the Company ESPO s. r. o.“ is evaluation of cost situation of a real Company. In first part of my thesis I introduce analyzed Company and it's economics. In the second part I try to abstract the conception of costs and describe particular methods of cost managing. In practical part I evaluate obtained data and analyze evolution of cost's structure in analyzed Company. The Company has got exceptional position on the Czech market as the exclusive producer of the specific commodity. Finally I bring some advices and suggestions respecting future expansion and profit of the Company.

Obsah

strana

1 Úvod	7
2 Specifikace firmy ESPO s. r. o.	8
2.1 Představení ekonomiky společnosti	9
3 Teoretická východiska identifikovaných nákladů	12
3.1 Zdroje informací - výkaz zisků a ztrát	12
3.2 Ovlivnitelné a neovlivnitelné náklady	14
3.3 Nákladovost podniku	15
3.3.1 Druhové třídění nákladů	16
3.3.2 Kalkulační třídění nákladů	17
3.3.2.1 Kalkulace neúplných nákladů	20
3.3.3 Klasifikace nákladů podle závislosti na změně objemu výkonů	22
3.4 Nástroje řízení nákladů	24
3.5 Výnosy a hospodářský výsledek podniku	26
3.6 Metoda ABC a Just In Time	29
4 Analýza nákladové struktury a identifikace problematických míst	31
4.1 Analýza a vývoj nákladů	31
4.2 Faktory ovlivňující výši nákladů	34
4.2.1 Odbytové náklady	38
4.3 Nákladovost společnosti	38
4.3.1 Náklady z výkazu zisků a ztrát	40
4.3.2 Kalkulační třídění nákladů	41
4.3.3 Náklady podle závislosti na změně objemu výkonů	44
4.4 Řízení nákladů	47
4.4.1 Řízení zásob	47
5 Návrhy, doporučení a opatření ke stabilizaci v podniku	50
6 Závěr	52

1 ÚVOD

Podstatou řešeného problému je vývoj nákladů v čase, zkoumání jejich výše a významností. Pro každý podnik je nezbytné jejich efektivní řízení a optimalizace. Právě pro tuto nezbytnost v každé společnosti mě toto téma zaujalo jako budoucího zaměstnance - zaměstnavatele. Je nutno znát důsledky své činnosti a jejich případný dopad na hospodaření podniku. Není to jen záležitost ekonomů, ale i všech ostatních zaměstnanců podílet se na hospodářském výsledku. Náklady představují hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku souvisejících s ekonomickou činností. Náklad je tedy ekonomický zdroj, který byl "obětován" na dosažení výnosu z prodeje.

Náklady patří v současné době k nejdůležitějším faktorům ovlivňujících hospodárnost podniku. Finanční krize pro podniky znamenala především snížení zisku a předražení výroby. Firmy ve snaze o udržení prosperity přistupovali k různým minimalizačním metodám, ale také toto využili na reorganizaci celé podnikové struktury. Mnohokrát se tedy nejednalo jen o bezhlavé snižování nákladů za každou cenu. V pozadí probíhaly optimalizační procesy a aplikace metod jako Just In Time nebo metoda ABC. Došlo ke zvýšení efektivnosti a hospodaření s náklady. Ovšem ne všechny společnosti krizi vnímali jako možnost reorganizace a u mnohých to vedlo k likvidaci podniku.

Hlavním cílem méj bakalářské práce bude, jak samotný název napovídá, zhodnotit vývoj a stav nákladů ve vybrané společnosti a na základě toho navrhnout optimální řešení. V první části obecně představím podnik, jeho tržní orientaci a také základní ekonomické údaje nezbytné pro zhodnocení stavu nákladů.

V další kapitole se budu zabývat teoretickými východisky. Popíši zde základní účetní výkazy, faktory ovlivňující výši nákladů, dělení nákladů a také kalkulace jednotlivých položek. Zabývám se i moderními metodami řízení nákladů.

Čtvrtou kapitolu představuje praktická část, jenž se zaměřuje na samotnou analýzu nákladové struktury a identifikaci problematických míst. Budu zde vycházet hlavně z účetních výkazů, které jsou podkladem pro tuto kapitolu. Podnik mi poskytl údaje za období pět let, a to od roku 2006 do roku 2010.

Cílem této práce bude na základě získaných poznatků identifikovat problematická místa a navrhnout optimalizaci nákladů u společnosti ESPO s.r.o.

2 SPECIFIKACE FIRMY ESPO s. r. o.

Vybraná společnost, kterou budu analyzovat, se nachází na území České republiky, přesněji v Rožnově pod Radhoštěm a vystupuje pod názvem ESPO, s. r. o. Je dceřinou společností firmy EW HOF, jenž sídlí v Německu a je odborníkem v oblasti elektromotorů a elektrogenerátorů.

Společnost byla založena dne 29. 4. 1994 jako společnost s ručením omezením. Předmětem podnikání je výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení.

Firma se specializuje na výrobní činnost. Mezi hlavní produkty patří stejnosměrné motory a generátory, momentové motory a přímé pohony, třífázové synchronní a asynchronní motory a generátory, krokové motory, nevýbušné pohony, motory napájené z baterií, magnetické motory a generátory a různé speciální motory dle požadavků zákazníka. Tyto produkty se používají například do výrobních strojů, větrných elektráren, vysokozdvizných vozíků a městských autobusů.

Provádí se zde i opravy a servis. Jako inovativní poskytovatel servisních služeb opravuje stejnosměrné a střídavé motory a generátory všech značek konstrukčních velikostí průměru 63 až 250 mm. Hlavními službami jsou mobilní zásahy, šetrné vypalování v pyrolytické peci, přesoustružení komutátorů a vyvažování, posuzování komutace a kontrola uhlíků, opravy a údržba motorů, opravy vinutí, zkoušky podle EN 60034, zátěžové testy s měřením točivého momentu a další.

V současné době podnik zaměstnává 170 pracovníků, kteří jsou rozděleni do několika středisek. Mezi tyto úseky patří mechanická výroba (konvenční a CNC obrábění), elektrická výroba (navijárna), impregnace, lakovna, řízení kvality, zkušebna, expedice a provozní oddělení a ekonomika.

Co se týče certifikace společnosti, proběhl v roce 2010 úspěšně kontrolní audit systému řízení kvality podle normy ISO 9001:2008 prostřednictvím firmy ITI TÜV. Platnost již dříve získaného certifikátu byla tímto prodloužena do konce roku 2011. V roce 2010 se uskutečnilo několik zákaznických auditů, především v oboru větrné energie, kde audit provedla firma MOOG.

Strategií firmy, jenž je odborníkem v oblasti elektromotorů a elektrogenerátorů, je vyvíjet zákazníkem zadávané motory a generátory. Pro podnik je tudíž charakteristická rozsáhlá způsobilost k inovativní a spolehlivé zakázkové práci. Dále je schopná připravovat specifická

řešení v úzké spolupráci s vlastními odběrateli. Výsledkem jsou pohony a systémy uzpůsobené podle požadavků zákazníka.

2.1 Představení ekonomiky společnosti

Základní kapitál společnosti je 49 250 000 Kč a je v plné výši splatný a zapsán do Obchodního rejstříku. Podnik taky tvoří rezervní fond, který se rok od roku zvyšuje, nyní je ve výši 2 579 000 Kč.

Rok 2010 byl ovlivněn výkyvy v objemech přichozích zakázek, které vyvolaly vysoké požadavky na flexibilitu výroby. Jenom díky včas provedeným analýzám bylo možno odpovídajícím způsobem korigovat výrobní plán. Tím byly negativní účinky na hospodářský výsledek eliminovány.

Ve srovnání s rokem 2009 se zvýšil celkový výkon o 9%. K dobrému výsledku přispěla podstatným způsobem redukce materiálových nákladů, a také využití možných racionalizačních potenciálů ve výrobě.

Vývoj zakázek v oboru větrné energie byl v průběhu roku 2010 poměrně stabilní. Tento vývoj byl příznivě ovlivněn situací v oboru motorů vyšších osových výšek. Dále byl výrobní program doplněn projektem řešícím výrobu generátorů pro blokové tepelné elektrárny. Byly úspěšně vyrobeny první prototypy, které se nacházejí ve fázi testování.

U společnosti ESPO, s.r.o. je důsledně uplatňován systém vyhodnocování rizik a rozpočtového plánování vyvinutý společností Berliner Elektro-Technik GmbH. Díky pravidelné aktualizaci a vyhodnocování rizikových a ekonomických parametrů lze včas učinit opatření k omezení negativních dopadů vyplývajících z rizik a ekonomického vývoje společnosti.

Při výrobním plánování byly ke zvýšení produktivity výroby a redukci nákladů na seřízení využity poznatky z analýz získaných z informačního systému. Během roku byly zavedeny postupy ke zkrácení průběžné doby výroby.

Ve výrobě byla věnována zvýšená pozornost zajištění procesů, a to především v oboru motorů pro větrné elektrárny. Rok 2010 byl charakteristický zvýšením počtu hodin školení v jednotlivých odborných oblastech, což významně přispělo ke zvýšení kvalifikace zaměstnanců.

V příloze uvádím přehled majetkové struktury (rozvahu) společnosti za léta 2006 až 2010 (viz. Příloha 1 a 2). Teď pro informaci v tabulkách (viz. tab. 2.1. a 2.2.) uvádím zkrácené podoby těchto výkazů.

ROZVAHA - Aktiva					
AKTIVA (v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	2010
Aktiva celkem	81 195	95 799	111 655	99 936	126 430
B. Dlouhodobý majetek	16 339	17 888	20 849	31 542	45 187
B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek	256	177	171	447	346
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek	16 080	17 708	20 675	31 095	44 841
B. III. Dlouhodobý finanční majetek	3	3	3	0	0
C. Oběžná aktiva	62 873	76 941	89 646	67 533	80 561
C. I. Zásoby	57 437	69 516	84 467	57 600	67 580
C. II. Dlouhodobé pohledávky	1 859	982	963	307	253
C. III. Krátkodobé pohledávky	3 502	4 472	3 782	1 438	6 425
C. IV. Krátkodobý finanční majetek	75	1 971	434	8 188	6 483
D. I. Časové rozlišení	1 983	970	1 160	861	682
D. I. 1. Náklady příštích období	1 590	970	1 160	861	682
D. I. 3. Příjmy příštích období	393	0	0	0	0

Tab. 2.1. Rozvaha - Aktiva

ROZVAHA - Pasiva					
PASIVA (v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	2010
Pasiva celkem	81 195	95 799	111 655	99 936	126 430
A. Vlastní kapitál	30 449	37 811	48 684	68 442	85 630
A. I. Základní kapitál	49 250	49 250	49 250	49 250	49 250
A. II. Kapitálové fondy	0	0	0	0	0
A. III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	593	680	1 048	1 591	2 579
A. IV. Výsledek hospodaření minulých let	-21 140	-19 481	-12 487	-2 158	16 613
A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	1 746	7 362	10 873	19 759	17 188
B. Cizí zdroje	50 744	57 971	62 958	31 488	40 788
B. I. Rezervy	1 709	1 867	3 896	4 812	4 258
B. II. Dlouhodobé závazky	11 352	6 618	2 272	0	4 166
B. III. Krátkodobé závazky	29 374	39 018	41 992	16 281	25 444
B. IV. Bankovní úvěry a výpomoci	8 309	10 468	14 798	10 395	6 920
C. I. Časové rozlišení	2	17	13	6	12
C. I. 1. Výdaje příštích období	2	17	13	6	12

Tab. 2.2. Rozvaha - Pasiva

Podnik vždy na začátku nového účetního období sestavuje výkaz zisků a ztrát (výsledovka) za předchozí účetní období. V následující tabulce (viz. tab. 2.3.) jsou pro přehlednost uvedené nejdůležitější položky v průběhu 5 let, a to od roku 2006 až po rok 2010. Podrobněji jsou tyto výkazy uvedené v příloze (viz. Příloha 3).

VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT					
(v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	2010
I. Tržby za prodej zboží	681	0	55	0	615
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	742	4	53	0	620
(+) Obchodní marže	-61	-4	2	0	-5
II. Výkony	169 130	267 635	350 104	287 539	313 498
B. Výkonová spotřeba	134 736	207 839	270 837	200 892	229 236
(+) Přidaná hodnota	34 333	59 792	79 269	86 647	84 257
C. Osobní náklady	33 274	46 713	60 055	53 516	58 700
D. Daně a poplatky	32	30	27	62	68
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 798	1 818	1 851	6 415	5 528
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	3 223	6 205	7 115	9 800	5 525
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	3 244	6 853	6 392	8 853	6 339
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-301	-1 930	1 184	-972	-100
IV. Ostatní provozní výnosy	4 002	815	1 588	1 431	1 650
H. Ostatní provozní náklady	2 502	2 172	2 395	2 168	1 986
* Provozní výsledek hospodaření	1 009	11 156	16 068	27 836	18 911
X. Výnosové úroky	1	4	4	6	3
N. Nákladové úroky	1 570	1 385	1 387	873	312
XI. Ostatní finanční výnosy	2 551	3 072	5 066	4 814	2 589
O. Ostatní finanční náklady	1 459	2 843	6 014	5 474	2 588
* Finanční výsledek hospodaření	-477	-1 152	-2 331	-1 527	-308
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	986	2 661	2 864	6 550	1 415
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-454	7 343	10 873	19 759	17 188
XIII. Mimořádné výnosy	2 200	19	0	0	0
* Mimořádný výsledek hospodaření	2 200	19	0	0	0
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	1 746	7 362	10 873	19 759	17 188
**** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	2 732	10 023	13 737	26 309	18 603

Tab. 2.3. Výkaz zisků a ztrát

3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA IDENTIFIKOVANÝCH NÁKLADŮ

Náklady patří k nejdůležitějším charakteristikám hospodaření každého podnikatelského subjektu. Společně s objemem výroby jsou předmětem každodenního zájmu ekonomů a manažerů výrobního podniku. Soustavné řízení nákladů je velmi důležité a nutné pro každou společnost. Správné pochopení nákladů má tedy mimořádný význam pro řízení firmy.

3.1 Zdroje informací - Výkaz zisků a ztráty

Z výkazů zisků a ztráty (výsledovka) se vypočítá zisk nebo ztráta a je zde zachycena struktura podnikových nákladů i výnosů. Podrobněji nám rozvádí výsledek hospodaření vyplývající z rozvahy. Rozvaha umožňuje posoudit zachování hospodářské stability firmy. Kdež to výkaz zisků a ztráty nás informuje o schopnosti podnikatelského subjektu vytvářet dostatečný objem zisku.^[1]

V následujících obrázcích (obr. 3.1. a 3.2.), je pro přehlednost znázorněna obecně rozvaha a výkaz zisků a ztrát.

Aktiva (Majetková struktura)	Pasiva (Zdroje krytí)
A. Pohledávky za upsaným zákl. kapitálem B. Stálá aktiva B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek B.II. Dlouhodobý nehmotný majetek B.III. Dlouhodobý finanční majetek C. Oběžná aktiva C.I. Zásoby C.II. Dlouhodobé pohledávky C.III. Krátkodobé pohledávky C.IV. Krátkodobý finanční majetek D. Ostatní - přechodné účty aktiv D.I. Náklady příštích období D.II. Příjmy příštích období	A. Vlastní kapitál A.I. Základní kapitál A.II. Kapitálové fondy A.III. Fondy ze zisku A.IV. Výsledek hospodaření minulých let A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období B. Cizí zdroje B.I. Rezervy B.II. Dlouhodobé závazky B.III. Krátkodobé závazky B.IV. Bankovní úvěry, výpomoci C. Ostatní - přechodné účty pasiv C.I. Výdaje příštích období C.II. Výnosy příštích období
Aktiva celkem	Pasiva celkem

Obr. 3.1. Rozvaha - obecný přehled

Výsledovka	
Náklady (účty třídy 5)	Výnosy (účty třídy 6)
Náklady provozní	Výnosy provozní
Náklady finanční	Výnosy finanční
Náklady mimořádné	Výnosy mimořádné
Zisk v běžném období	

Obr. 3.2. Výkaz zisků a ztráty - obecný přehled

Výsledovku sestavujeme obdobně jako rozvahu, a to povinně v pravidelných intervalech, nenastanou-li mimořádné okolnosti v životě podniku. Výsledovka má dvě podoby:^[1]

- Horizontální podobu - výnosy a náklady se vykazují odděleně a stojí tu proti sobě.
- Vertikální podobu - umožňuje zjišťovat výsledek hospodaření za dílčí činnosti, po stupních.

Výkaz zisků a ztráty i rozvaha jsou zobrazením dvou základních stránek stejného ekonomického jevu, a to majetku a výsledků dosažených jeho používáním, proto jsou prostřednictvím výsledku hospodaření vnitřně propojeny. Výpočet výsledku hospodaření podniku lze potom provést dvěma způsoby, jednak z výkazu zisku a ztráty, tak i z rozvahy, samozřejmě pokaždé se stejným výsledkem.

Podle formy výkazu, kterou společnost používá, mohou být obsahem jednotlivé základní druhy výnosů a nákladů. Česká účetní legislativa upřednostňuje formu výkazu, jenž umožňuje způsob vykazování postupně vypočítat:

- Obchodní marže - je dominantní veličinou v podnicích zabývajících se obchodní činností.
- Přidanou hodnotu - vyjadřuje hrubou produkční sílu firmy bez zohlednění vlivů vynaložených osobních nákladů a jiných provozních nákladů.
- Provozní výsledek hospodaření - jeho výnosy jsou tvořeny tržbami, změnou stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby a aktivací a náklady spotřebou aktiv. Aby jsme zajistili věcnou shodu výnosů a nákladů, upravíme náklady pomocí účtů změny stavu vnitropodnikových zásob. Příkladem může být výrobky dokončené, ale neprodané v běžném období znamenají zvýšení nákladů běžného období, aniž by proti nim stála skutečná tržba. Jelikož předpokládáme, že v příštím období budou prodány a že v nich je uložen budoucí ekonomický prospěch, zahrnou se do rozvahy, jako zásoby dokončených výrobků. Současně do výnosů, u nichž se vyjadřuje budoucí příjem peněz. Vyskytují se ale i nepravidelné transakce, kde chybí reciproční vztah

(například přijaté sankce ze smluvních vztahů jako výnos nebo odpisy pohledávky jako náklad).

- Finanční výsledek hospodaření - odráží ekonomický prospěch vyplývající ze zvolené kapitálové struktury podniku a finančních operací. Může jít o souměřitelné položky, jako tržby z prodeje cenných papírů oproti nákladům na jejich pořízení, nebo nesouvisející, což jsou kurzové ztráty, dividendy, přijaté úroky a jiné.
- Výsledek hospodaření za běžnou činnost - je součtem finančního a provozního výsledku hospodaření po odečtení daně z příjmů za běžnou činnost.
- Mimořádný výsledek hospodaření - je rozdílem výnosů a nákladů z toho vyplývajících.
- Výsledek hospodaření za účetní období - zjistíme jako součet výsledku hospodaření za běžnou činnost a mimořádnou činnost.

Základní funkcí výkazu zisku a ztráty je zjistit výsledek hospodaření společnosti za běžné účetní období. Výnosy podniku zachycuje v podobě peněžního ocenění výrobků a služeb za dané období, i když nebyly proplaceny v pěti skupinách. Za tržby z prodeje výrobků a služeb, z prodeje zboží a za finanční, provozní a mimořádné výnosy. Obdobně se sledují i náklady, které souvisejí s výkazovými výnosy. Struktura výkazu zahrnuje jednostranné náklady i výnosy a tím je možno zjistit výsledek hospodaření v daném období v jednotlivých stupních uvedených výše.

Výkaz zisků a ztrát současně plní ještě jednu významnou funkci, že slouží jako podklad pro hodnocení ziskovosti firmy. Zisk je základním motivem podnikání a tudíž i hlavní kritériem pro rozhodování. Výsledovka tak umožňuje sledovat rentabilitu, vývoj ziskovosti podniku nebo návratnost vloženého kapitálu.^[1]

3.2 Ovlivnitelné a neovlivnitelné náklady

Vzhledem k úsilí podnikatelského subjektu snižovat náklady má velký význam znalost faktorů určujících výši nákladů.

1. Faktory ovlivnitelné podnikatelem ve výrobní oblasti.

Velikost podniku, sortiment výrobního programu, dlouhodobý majetek a jejich struktury. Dále objem výroby a výrobní kapacita. Činnosti a procesy nutně probíhající ve výrobní oblasti. Jakost výrobních činitelů, úroveň jakosti a její řízení. Pak ceny výrobních činitelů ovlivnitelné firmou. Výrobní postupy, výrobní logistika, výrobní podmínky a dělba práce. Počet pracovníků ve výrobní oblasti a jejich struktura.

2. Faktory ovlivnitelné podnikatelem v jiných oblastech.

Marketingové strategie, objem prodeje a odbytová logistika. Úroveň řízení a financování. Potom příprava a uskutečnění inovačních akcí a podnikatelských projektů. Hospodaření s dlouhodobým hmotným majetkem, náradím, energetické a materiálové hospodářství. Dále zásobovací logistika, dělba práce, počet a struktura pracovníků v nevýrobních oblastech. Činnosti a procesy nutně probíhající v nevýrobních oblastech v souladu se strategickými cíli podnikatele.

3. Faktory neovlivnitelné podnikatelem.

Vlastnosti a velikost trhu, na nějž se společnost zaměřuje. Ceny výrobních činitelů neovlivnitelné podnikem. Pak podnikatelské příležitost a právní podmínky. Počet pracovních dnů za období, vlastnosti výrobních činitelů, daňové sazby a inflace.

Z analýzy působení zde uvedených faktorů směrem k výši nákladů je možné vyvozovat vhodná opatření. Ovlivňováním působení faktorů s ohledem na podnikatelský záměr lze možno připravovat optimální rozhodnutí podnikatele.^[2]

3.3 Nákladovost podniku

Pokud máme spotřebu vyjádřenou peněžně, nazýváme ji náklady. V praxi se běžně uplatňují dvě pojetí nákladů podniku, a to ve finančním účetnictví a manažerské pojetí nákladů, které se budu věnovat později.

Náklady společnosti se vyjadřují synteticky v peněžních jednotkách účelově zaměřenou spotřebu vstupních faktorů při činnosti daného podniku za určité období. Je zaměřená na určitý výsledek (výnosy, výstupy, výkony) činnosti firmy (výrobky či služby) včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku v tomto období. Jedná se o opotřebování předmětů dlouhodobého majetku, vynaloženého určitého množství práce (mzdu), spotřebu zásob a cizí výkony.

Při správném hospodaření se vynaložené náklady vracejí společnosti v peněžním vyjádření výsledku činnosti podniku, tj. ve formě výnosů.

Snižování nákladů obvykle svědčí o lepším využívání všech výrobních a nevýrobních činitelů a je jedním z hlavních zdrojů podnikového zisku. Naopak za stejných ostatních podmínek růst absolutní výše celkových nákladů firmy za určité období svědčí obvykle o neohospodárnosti. Absolutní výše celkových nákladů za určité období nám slouží především

ke zjišťování výsledku hospodaření podniku, který je dán rozdílem mezi celkovými náklady a celkovými výnosy podniku. Jestliže výnosy jsou větší než náklady, vzniká zisk. Naopak jestliže výnosy jsou menší než náklady, tak vzniká ztráta.

Nákladovost je ukazatel, v němž se vztahují náklady na jednotku peněžního vyjádření výstupu (například objem výroby nebo objem tržeb).^[1]

$$\text{Nákladovost} = \frac{\text{celkové náklady za dané období}}{\text{objem výroby(tržeb) za dané období}} [\text{Kč}] \quad (3.1.)$$

Nákladovost lze vyčíslit nejen za podnik nebo za část daného období, ale i pro jednotlivé výrobky či skupiny výrobků.

Od nákladů je však nutné odlišit peněžní výdaje. Například nákup výrobního zařízení netvoří náklady společnosti, i když je peněžním výdejem. Náklady jsou až odpisy, které přenášejí cenu výrobního zařízení do nákladů firmy.

Manažeři musí řídit strukturu i výši nákladů podniku. Proto je tedy nutné pro celkové náklady společnosti zvolit vhodnou klasifikaci za určité období. Jednotlivá třídící hlediska jsou odvozena od potřeb řízení.

3.3.1 Druhovému třídění nákladů

Druhovému třídění nákladů vychází z členění výrobních faktorů. Tohle členění umožňuje vazbu plánu nákladů na dílčí plány podniku. Druhovému členění nákladů je základním tříděním v plánu nákladů a ve výsledovce společnosti (výkazu zisků a ztráty), kde je závažně stanovena struktura nákladů. Druhovému členění nákladů:

- Provozní
 - náklady vynaložené na prodané zboží
 - osobní náklady - mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení, sociální náklady, odměny členům orgánu společnosti a družstva
 - výkonová spotřeba - spotřeba materiálu a energie, služby
 - odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku
 - tvorba rezerv a časové rozlišené provozních nákladů
 - daně a poplatky mající povahu provozních nákladů - daň z nemovitostí, silniční daň atd. (ne daň z příjmu)
 - zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
 - ostatní provozní náklady

- Finanční - finanční náklady
- daň z příjmu za běžnou činnost
- Mimořádné - mimořádné náklady
- daň z příjmu z mimořádné činnosti

3.3.2 Kalkulační třídění nákladů

Kalkulační třídění nákladů vyčísluje velikost nákladů na jednotku výkonů tzv. kalkulační jednici výkonů.

Kalkulační jednice - je určitý výkon (výrobek, polotovar, služba nebo práce) vymezený měřicí jednotkou, například: množství [ks], hmotnost [kg], čas [h], délka [m], plocha [m²].^[3]

Kalkulace nákladů - je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.

V kalkulačních položkách se vyčísľují jednotlivé složky nákladů. Přehled jednotlivých položek nákladů nám dává všeobecný (typový) kalkulační vzorec, jenž není závazný.

První skupina - přímé náklady: je možné jednotlivým konkrétním výkonům (kalkulačním jednicím) přiřadit přímo již při jejich vzniku. Do této skupiny nákladů se řadí následující položky:

1. Přímý materiál - jedná se o materiál, který se zpravidla stává trvalou součástí výrobku nebo přispívá k vytvoření jeho potřebných vlastností, může to být základní materiál, polotovary, suroviny, výrobní obaly, pomocný a ostatní materiál, pohonné hmoty.
2. Přímé mzdy - jde o základní mzdy, příplatky a doplatky ke mzdě a odměny a prémie výrobních dělníků přímo související s kalkulovanými výkony.
3. Ostatní přímé náklady - jedná se zde například o energii a technologické palivo, odpisy, udržování a opravy, příspěvky na sociální zabezpečení, ztráty zmetků a vadné výroby.

Druhá skupina - nepřímé náklady: jsou náklady společně vynakládané na celé kalkulované množství, zajištění celého chodu společnosti nebo více druhů výrobků, jenž není možné stanovit na kalkulační jednici přímo, nebo jejichž přímé určování by bylo neekonomické. Do nepřímých nákladů patří následující položky:

4. Výrobní nebo-li provozní režie - jde o nákladové položky související s řízením a obsluhou výroby, které nejde stanovit přímo na kalkulační jednici, což může jít

například o režijní mzdy, režijní materiál, odpisy dlouhodobého hmotného majetku, spotřeba energie, opotřebení strojů, náklady na opravy nebo náklady na technický rozvoj.

5. Správní režie - jedná se taktéž o nákladové položky související s řízením podniku, závodu nebo obdobného organizačního útvaru jako celku a jedná se například o odpisy správních budov, poštovné, pojištění, telefonní poplatky a mzdy řídicích pracovníků.
6. Odbytová režie - jde o náklady spojené s odbytovou činností, a to mohou být náklady na propagaci, skladování, prodej a expedici výrobků.

Kalkulační vzorec je znázorněný na následujícím obrázku:^[1]

1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy a s nimi spojené ostatní osobní náklady	
3. Ostatní přímé náklady	
Přímé náklady	(součet položek 1 až 3)
4. Výrobní (provozní režie)	
Vlastní náklady výroby	(součet položek 1 až 4)
5. Správní režie	
Vlastní náklady výkonu	(součet položek 1 až 5)
6. Odbytová režie	
Nepřímé náklady	(součet položek 4 až 6)
Úplné vlastní náklady výkonu	(součet položek 1 až 6)

Obr. 3.3. Všeobecný kalkulační vzorec

Z předcházejícího textu nám vyplývá, že část nákladů na kalkulační jednici se v kalkulaci stanoví přímo, například na základě norem spotřeby či pracnosti (položky 1 až 3) uvedeného všeobecného kalkulačního vzorce a část se stanoví nepřímo (položky 4 až 6) uvedeného kalkulačního vzorce. Nejvhodnější je, aby se co největší objem nákladů stanovil přímo.

Vhodnou kalkulační metodou je možné určit způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici, která závisí na způsobu přičítání nákladů výkonům, předmětu kalkulace a na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. Za běžné metody kalkulací lze považovat kalkulace dělením, rozdílové, příkazové a kalkulace ve sdružené výrobě.^[3]

K rozvrhování nepřímých nákladů na kalkulační jednici se velmi často používá tzv. rozvrhová sazba respektive přírážka, a to podle stanovené rozvrhové základny na základě ročních rozpočtů.

$$\text{Rozvrhová sazba} = \frac{\text{nepřímé náklady za dané období}}{\text{rozvrhová základna za dané období}} \cdot 100 [\%] \quad (3.2.)$$

Rozvrhová sazba se potom vynásobí množstvím jednotek rozvrhové základny obsažené v jednotlivých kalkulačních jednicích.

Rozvrhová základna musí být taková, aby poměr mezi ní a nepřímými náklady se pokud možno neměnil proto, aby byla její výše snadno zjistitelná a kontrolovatelná. Dále nepřímé náklady k ní byly v maximální míře v příčné závislosti z hlediska jejich celkové výše změn. V neposlední řadě byla stálá a umožňovala vývojové srovnání kalkulací proto, aby byla dostatečně velká.

V konkrétních podmínkách je nutné pro každý druh nepřímých nákladů najít vhodnou rozvrhovou základnu. Jako rozvrhovou základnu je možné použít tyto příklady: přímé mzdy, přímý materiál, součet přímých mezd a přímého materiálu, součet přímých mezd a výrobní režie, strojní hodiny, normohodiny, spotřeba pohonných hmot, počet vyrobených jednotek, čistá hmotnost výrobku objem prodaných výrobků v kg, součet přímých nákladů a výrobní režie nebo součet přímých nákladů a výrobní a správní režie.

Pro komplexnost by jsme se měli zmínit o druzích kalkulací, jenž je možné členit na:

- Kalkulace z hlediska doby sestavování. Prvním hlediskem jsou kalkulace předběžné, které se sestavují před provedením výkonu a představují ukládání úkolů v oblasti plánovatelných nákladů pro budoucí provádění výkonů. Druhým jsou kalkulace výsledné, jenž se sestavují po provedení výkonu a mají především význam pro následnou kontrolu hospodárnosti výroby jednotlivých výkonů.
- Kalkulace z hlediska struktury, jež má význam ve stupňovité výrobě, ve které se polotovary vlastní výroby předcházejících stupňů (fází) spotřebovávají ve výrobě následujících fází. Jsou to kalkulace postupná, která obsahuje položku polotovary vlastní výroby, v níž se uvádějí vlastní náklady na výrobu polotovarů předcházejících stupňů. Dále kalkulace průběžná, jenž neobsahuje položku polotovary vlastní výroby a vlastní náklady na tyto polotovary se nacházejí v členění položek kalkulačního vzorce.
- Z hlediska úplnosti nákladů potom rozlišujeme na kalkulace úplných nákladů, kde se kalkulují veškeré náklady. Druhé máme kalkulace neúplných nákladů, zde se kalkulují pouze přímé náklady a hrubé rozpětí nebo variabilní náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.

3.3.2.1 Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace úplných nákladů jsou značně nepřesné, protože není možné s dostatečnou přesností určit nepřímé náklady na jednotku produkce. Významnou část nepřímých nákladů tvoří totiž fixní náklady a při každé změně počtu jednotek produkce se současně změní i velikost nepřímých nákladů připadající na jednotku produkce. K odstranění této nepřesnosti se proto využívá tzv. kalkulace neúplných nákladů. Kalkulace neúplných nákladů dovoluje používat dvě základní metody:

- Metoda kalkulace přímých nákladů, jenž zjišťuje místo zisku a režijních nákladů hrubého rozpětí, která se vypočítá jako rozdíl mezi tržním cenou a přímými náklady. Dále umožňuje odděleně posuzovat přímé náklady na jednotlivé kalkulační jednice i za období a taktéž i u hrubého rozpětí.
- Metoda kalkulace variabilních nákladů, která hledá místo zisku a režijních nákladů příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, přičemž se vypočítá jako rozdíl mezi cenou a variabilními náklady. Dále dovoluje odděleně posuzovat variabilní náklady na jednotlivé kalkulační jednice i za období a to samé i u příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.

Fixní náklady na jeden kus i zisk na jeden kus se mění se změnou objemu výroby, naopak hrubé rozpětí a příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku na jeden kus se nemění se změnou objemu výroby.

Hrubé rozpětí nám určuje, jak každá jednotka produkce přispívá k uhrazení nepřímých nákladů a k tvorbě zisku. Podle podílu hrubého rozpětí na prodejní ceně lze možno výrobky nebo skupinu výrobků seřadit od nejméně výhodným (s minimem tohoto podílu) k nejvýhodnějším (s maximem tohoto podílu). Čím větší je podíl hrubého rozpětí na prodejní ceně, tím dříve jsou hrubým rozpětím uhrazeny nepřímé náklady a tím pádem se potom dříve začne vytvářet zisk. To samé platí i pro příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Vzájemný vztah jednotlivých položek znázorňuje tento obrázek:^[1]

Cena výrobku			
Úplné vlastní náklady			Zisk
Přímé náklady	Režie		
	Hrubé rozpětí		
Přímé náklady	Variabilní režie	Fixní režie	Zisk
Variabilní náklady		Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku	

Obr. 3.4. Struktura ceny výrobku

V kalkulacích neúplných nákladů se neurčuje zisk jednotlivých výrobků. Zisk firmy se určuje pouze za období, a to na základě dvou metod. Metody přímých nákladů, kde od tržeb za období se odečtou přímé náklady všech výrobků a z toho vyplývá, se vypočítá hrubé rozpětí za období. Druhým krokem je, že od takto vypočteného hrubého rozpětí za období se odečtou nepřímé náklady za období a to se rovná zisku podniku za období. Následující je metoda variabilních nákladů, zde od tržeb za období se odečtou variabilní náklady všech výrobků za období, kde z toho se vypočítá příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku za období. Dále se odečtou fixní náklady za období, což se rovná zisku společnosti za období.

Kalkulace neúplných nákladů pomáhají určit například:

- jaké je pořadí výhodnosti výrobků a optimální výrobní sortiment - rentabilitu výrobku je možné posoudit například jako podíl hrubého rozpětí a prodejní ceny,
- jak jednotlivé druhy výrobku přispívají k výsledku hospodaření podniku,
- jestli je výhodnější určité zařízení nakoupit nebo najmout,
- zda je výhodné určitý proces mechanizovat (automatizovat),
- jestli je výhodnější určitou součást vyrobit nebo nakoupit,
- v jakém pořadí zařazovat výrobní kapacity do provozu,
- v jakém pořadí vyřazovat výrobní kapacity z provozu,
- jaká je dolní (minimální) hranice prodejní ceny výrobku.

V příloze je znázorněna struktura ceny výrobku na základě položek, které patří do kalkulace úplných nákladů nebo na základě položek, jež patří do kalkulace neúplných nákladů.

3.3.3 Klasifikace nákladů podle závislosti na změně objemu výkonů

Rozděluje náklady do dvou skupin, a to na variabilní náklady, jež jsou závislé na změnách objemu výkonů a na fixní (stálé) náklady, které jsou nezávislé na změnách objemu výkonů. Tohle členění se používá při krátkodobém pohledu na náklady. Kdybychom jsme to vzali z pohledu dlouhodobého, tak zde fixní náklady neexistují.

- Variabilní náklady

Vznikají v souvislosti s dělitelnými ekonomickými zdroji, s proměnnými výrobními činiteli, jejichž úroveň lze možno měnit v krátkém období, tj. bez časového omezení (materiál, práce, energie a jiné). Za určité období se mění v závislosti na změně objemu výkonů. Do variabilních nákladů patří jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů, mezi které se zařazují například:^[1]

- spotřeba energie k technologickým účelům,
- spotřeba režijního materiálu bezprostředně spojená s objemem výkonů,
- režijní mzdy bezprostředně spojené s objemem výkonů a s tím spojené zdravotní a sociální pojištění,
- licenční poplatky placené podle počtu vyrobených kusů
- údržba bezprostředně spojená s objemem výkonů,
- provize, rabaty, skonta.

Zpravidla se rozdělují na tři základní typy variabilních nákladů:

Podproporcionální - za období rostou s růstem objemu výkonů pomaleji než objem výkonů, tím pádem jejich podíl na jednotku objemu výkonů se zvyšováním objemu výkonů klesá, jako příklad bych uvedl náklady na opravy, údržbu, apod.

Proporcionální - za období se jejich absolutní výše mění přímo úměrně se změnou objemu výkonů, čímž je jejich podíl na jednotku objemu výkonů konstantní.

Nadproporcionální - za období rostou rychleji než objem výkonů, tudíž jejich podíl na jednotku objemu výkonů se zvyšováním objemem výkonů roste, například se může jednat o mzdy za přesčasovou práci.

- Fixní náklady

Vznikají v souvislosti s vynakládáním nedělitelných ekonomických zdrojů. Souvisí s relativní stabilitou fixních výrobních činitelů, jejichž úroveň je možné měnit pouze

v dlouhodobém období (soubor budov, strojů, strojního a energetického zařízení apod., určující a zabezpečující určitou výrobní kapacitu).^[4]

Nezávisí na změnách objemu výroby v rámci existující výrobní kapacity, ale závisí na souboru fixních činitelů a na délce časového období. Během určitého období se nemění, pokud se nepřekročí určitá hranice objemu výkonů zajištělná v daném podniku existujícími fixními činiteli. Nejsou vyvolány jednotlivými výkony, ale nutností zabezpečit chod společnosti jako celku v daném období, a tudíž firma usiluje o co nejvyšší využití výrobní kapacity, neboť jen tehdy může dojít k co nejmenšímu podílu fixních nákladů na jednotku objemu výkonů. Do fixních nákladů se řadí například:

- odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
- platy řídicích pracovníků,
- režijní mzdy bezprostředně nesouvisející s objemem výkonů a s nimi spojené odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,
- náklady na patenty a licence neplacené podle počtu kusů, ale stanovenou částkou za určité období
- nájemné (včetně nájemného za plynoměry a elektroměry),
- část nákladů na opravy a údržbu hmotného dlouhodobého majetku, spotřebovanou energii, palivo a plyn, která nesouvisí s objemem výkonů,
- služby pošt a telekomunikací, poradenské služby,
- kancelářské potřeby,
- pojistné (například vloupání, požár), pokud se platí stanovené pojistné za období
- úroky, daně, apod.

K relativní úspoře fixních nákladů dochází při zvyšování objemu výroby za neměnných fixních nákladech. Relativní úspora fixních nákladů (U) se vypočítá podle vzorce:^[3]

$$U = (F \cdot k) - F = F \cdot (k - 1) \quad (3.3.)$$

Kde: F jsou fixní náklady za dané období v Kč, k je koeficient růstu objemu výroby.

Relativní úsporu fixních nákladů, lze také vypočítat následujícím způsobem:

$$U \% = \frac{Q \% \cdot a \%}{100 + Q \%} \quad (3.4.)$$

Kde: Q% je přírůstek objemu výroby v procentech, a% je podíl fixních nákladů v celkových nákladech za dané období v procentech při Q = 100%.

Nevyužití výrobní kapacity vede k nevyužití fixních nákladů. Část fixních nákladů za období, jež odpovídají nevyužitým výrobním kapacitám, jsou nevyužité tedy volné fixní náklady. Velikost volných fixních nákladů nám poskytuje informaci o efektivnosti vázání fixních nákladů. Z to vyplývá skutečnost, že je potřeba budovat (projektovat) takové výrobní kapacity, které budou dostatečně využívány a u nichž proto nevyužité fixní náklady budou velmi malé.

Nevyužité fixní náklady je možno vypočítat dle vzorce:

$$F_n = F \cdot \left[1 - \frac{Q_s}{Q_k} \right] \quad (3.5.)$$

Kde: F_n je nevyužité fixní náklady za dané období v Kč, Q_s je skutečný objem výroby v kusech nebo v Kč, Q_k je výrobní kapacita v kusech nebo v Kč.

Vstupují-li do výroby další fixní náklady, potom do výroby vstupují i jim odpovídající další fixní náklady, a to skokem. Význam analýzy fixních nákladů neustále roste, poněvadž roste jejich podíl v celkových nákladech podniku.

3.4 Nástroje řízení nákladů

Snižováním celkových nákladů lze možno zvyšovat konkurenční schopnost podniku, z toho plyne udržovat a zvyšovat zisk. Proto musí manažeři řídit výši i strukturu nákladů vhodnými nástroji řízení. Základní nástroje řízení nákladů jsou:

- Technickohospodářské normy

Určují potřebné množství výrobních činitelů vynakládaných na určitou jednici výkonu nebo nutné množství určitého druhu zásob. Stanoví se buď ve hmotných nebo časových jednotkách. Podle předmětu normování se jedná o normy spotřeby času práce zahrnované do přímých (jednicových) mezd nebo do režie. Dále normy spotřeby přímého (jednicového) materiálu, normy spotřeby technologické energie (jednicové), normy spotřeby režijního materiálu, energie a paliv. Potom kapacitní normy výrobnosti strojů a zařízení, normy podílu jakostních tříd výrobků a normy odpisů a zásob.

- Kalkulace - podrobněji jsme se zabývali v podkapitole kalkulační třídění nákladů
- Rozpočetnictví

Je zaměřeno na stanovení budoucích výnosů, nákladů a výsledku hospodaření společnosti a jeho vnitropodnikových útvarů, jichž má být dosaženo v rozpočetním období. Dává nám

podklady pro stanovení cílů hospodářské činnosti firmy v peněžením vyjádření a dovádí tyto cíle formou rozpočtu střediska do vnitropodnikových útvarů.^[2]

Rozpočetnictví je převodním můstkem mezi finančním plánem a operativním plánem a také mezi finančním plánem a kalkulačními a bilančními systémy. Rozpočetnictví má nejbližší směřem k propočtovým kalkulacím. Nejpodrobnější jsou měsíční rozpočty nákladů, jenž slouží ke zjišťování rozdílů mezi skutečnými a plánovanými (normovanými) náklady, k prošetřování jejich příčin, odpovědnosti za ně, a to i včetně systému hmotné zainteresovanosti. Každý pracovník by měl být zainteresován na úsporách těch nákladových položek, na které má přímý vliv.

Rozpočet umožňuje zjistit výnosy a náklady společnosti nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období.

Mezi funkce rozpočtu obzvláště patří ukládat úkoly v nákladech jednotlivým vnitropodnikovým útvarům. Dále poskytovat podklady pro stanovení sazeb (přirážek) režii v předběžných kalkulacích nákladů pro zúčtování nákladů v účetnictví. Za poslední kontrolovat hospodárnost v jednotlivých vnitropodnikových útvarech a propojovat výsledky kontroly s hmotnou zainteresovaností pracovníků.

Rozpočet	Kalkulace
1. Vyčísľuje se pro určité období	1. Vyčísľuje se pro kalkulační jednotici
2. Je zaměřen na náklady a výnosy	2. Je zaměřen pouze na náklady
3. Počítá se všemi náklady	3. Počítá jen s těmi náklady, jenž je možné zahrnout do kalkulace
4. Nejdůležitější je hledisko odpovědnosti za náklady - hledisko organizačně-místní	4. Nejdůležitější je hledisko účelu vynaložení nákladů a místa vzniku nákladů
5. Týká se vnitropodnikového útvaru	5. Týká se výkonů (výrobků a služeb)
6. Je podrobný v režijních nákladech	6. Režijní náklady vyjadřuje rozvržením do globálních položek

Obr. 3.5. Rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Možnosti základních postupů sestavování rozpočtů jsou následné, rozpočet se sestavuje na základě ostatních částí plánů podniku. Za druhé vypracují se rozpočty vnitropodnikových útvarů a jejich sumarizací s vyloučením duplicit se sestaví rozpočet za celou firmu.

Sestavování rozpočtu musí být vázáno s hledáním a odstraňováním rezerv snižování nákladů, a to v první řadě posuzováním účelnosti a rozsahu jednotlivých režijních činností. Nástrojem řízení je hlavně operativní (měsíční) rozpočet, který přihlíží ke změnám všech podmínek.^[1]

- Normativy a limitování nákladů odpovídající určitým podmínkám

Limitování nákladů umožňuje vést hospodářská střediska k soustavnému snižování nákladů. Pracovníci útvarů (středisek) musí prohledat cesty snižování nákladů, aby nepřekročili stanovený limit nákladů. Limit je omezený (hranice, mez) určené řídicím subjektem, který může představovat horní nebo dolní hranici, či obě tyto hranice. Při limitování nákladů se jedná většinou o horní hranici.

3.5 Výnosy a hospodářský výsledek podniku

Výnosy znamenají pro firmu přírůstek zdrojů, tedy kladný peněžní tok. V účetnictví se výnos vykazuje v tzv. okamžiku realizace. Výnos není podmíněn přijetím platby za dodané výrobky nebo poskytnutou službu a může se stát, že do výnosu budou zahrnuty i dodávky, jež nebudou nikdy uhrazeny.

Výnosy společnosti jsou peněžní částky, jenž podnik získal z veškerých svých činností za určité časové období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu - tím se výnosy odlišují od příjmů. Vykazují se k okamžiku dodání zboží či poskytnutí služby a při vyskladnění výrobku. Potom zahrnují kromě toho změnu stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby a tzv. aktivaci, které také nejsou peněžními příjmy.

Orientačně je možné vymezit výnosy pomocí druhového třídění, a to na:^[1]

- Tržby za prodej zboží
- Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
- Výkony (změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby, aktivace, tržby za prodej vlastních výrobků a služeb)
- Zúčtování rezerv a časového rozlišení provozních výnosů
- Finanční výnosy
- Mimořádné výnosy
- Ostatní provozní výnosy

Provozně-hospodářskou činností firmy je činnost, pro kterou byl založen. U výrobního podniku je to výroba a prodej výrobků a s tím spojeno poskytování výrobních služeb, u obchodní společnosti prodej zboží včetně poskytování různých služeb, u dopravní firmy přeprava osob a zboží, u bankovní instituce soustřeďování volného kapitálu a jeho půjčování včetně dalších bankovních operací.

Tržby jsou hlavní složkou výnosů většiny firem, především podniků obchodních, dopravních, průmyslových a zemědělských. Dále jsou rozhodujícím prvkem výnosů a hlavním finančním zdrojem společnosti, jenž slouží k úhradě jeho nákladů a daní, výplatě dividend a jeho rozšířené produkci. Jsou také peněžní částkou, kterou podnik získal prodejem výrobků, zboží a služeb v daném účetním období.

Tržby zahrnují zejména tržby za prodej zboží a za prodej vlastních výrobků a služeb. Pak tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a materiálu a z prodeje cenných papírů a vkladů.

Plán tržeb (prodejů) stanoví předpokládané objemy prodejů v naturálních jednotkách a příjmy z prodejů v Kč za období (měsíc, rok). Zpravidla se plán tržeb člení podle jednotlivých výrobků a skupin zákazníků.

Výsledek hospodaření je dán rozdílem výnosů a nákladů firmy. Jestliže je rozdíl kladný, jedná se o zisk, pokud je ale rozdíl záporný, jedná se o ztrátu.^[3]

Zisk (přebytek výnosů nad náklady) je pro úspěšně podnikající společnost nezbytný. Zisk je cílem a podnětem veškerého podnikání, není to nicméně cíl jediný. Podnikatelé musí dále sledovat:

- Monetární cíle - příkladem může být zajištění platební schopnosti, maximalizaci obratu.
- Nemonetární cíle - například dosažení hospodářské moci, získávání nezávislosti a samostatnosti, dobré jméno firmy a značky.

Zisk je nejdynamičtější vlastním finančním zdrojem firmy a současně kritériem výnosnosti vloženého kapitálu a tudíž efektivnosti činnosti společnosti. Zisk plní nadcházející funkce, a to kritériální funkci, jejíž velikost zisku rozhoduje o všech základních otázkách ekonomiky podniku, což je objem výroby, nové výrobky a investice. Rozvojová funkce, zde je zisk hlavním zdrojem akumulace, tedy tvorby finančních zdrojů pro další rozvoj společnosti. Rozdělovací funkce, tedy je zisk základem rozdělování důchodů mezi stát, vlastníky a investory. Poslední máme motivační funkci, zisk je primárním motivem veškerého podnikání a může být základem hmotné zainteresovanosti pracovníků.

Do tvorby zisku se promítá na jedné straně prostřednictvím tržeb uspokojování poptávky na trhu zboží, na druhé straně úroveň využití výrobních činitelů v návaznosti na poměry na trhu zboží, trhu finančním a trhu práce. Podnik by měl dlouhodobě dosahovat rentability vloženého kapitálu, jenž odpovídá obecné výnosnosti kapitálu na finančním trhu.

Trvale je možné zajistit převahu výnosů nad náklady čistě prodejem výrobků, které jsou konkurenčně schopné. Jsou tudíž na úrovni uspokojující požadavky a očekávání zákazníků po všech stránkách včetně ceny, servisu apod. Trh není povinen přijmout nabízený výrobek, ani uhradit náklady, jež jsou s jeho výrobou a prodejem spojeny.

Existují tři složky výsledku hospodaření společnosti, a to provozní, finanční a mimořádný. V následujícím obrázku jsou přehledně uvedeny jednotlivé druhy výsledků hospodaření firmy.

Provozní výsledek hospodaření	rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady
Výsledek hospodaření z finančních operací	rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	součet provozního výsledku hospodaření a finančního výsledku hospodaření po odečtení daně z příjmů za běžnou činnosti
Mimořádný výsledek hospodaření	rozdíl mezi mimořádnými výnosy a mimořádnými náklady vč. odečtení daně z příjmů z mimořádné činnosti
Výsledek hospodaření za účetní období	součet výsledku hospodaření za běžnou činnost a mimořádného výsledku hospodaření po odečtení převodu podílu na výsledku hospodaření společníkům (výsledek hospodaření po zdanění)
Výsledek hospodaření před zdaněním	výsledek hospodaření po zdanění plus daň z příjmů za běžnou činnost a z mimořádné činnosti

Obr. 3.6. Přehled jednotlivých druhů výsledků hospodaření podniku

Z výsledků hospodaření před zdaněním se vychází pro zjištění základu daně z příjmů u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví.

V terminologii podnikové ekonomiky mají svoje pevné místo ještě účetní zisk a ekonomický zisk. Účetní zisk, jeho pravidla tvorby a aplikace upravují předpisy o účetnictví a financování. Představuje nám tedy rozdíl mezi výnosy a náklady po zdanění. Z účetního hlediska je daň z příjmů právnických osob součástí nákladů běžného období, ale z daňového hlediska však ne. Proto ve firmě zůstává pouze zisk po zdanění, tj. zisk před zdaněním zmenšený o daň z příjmů.

Kromě účetního zisku existuje také ekonomický zisk, jenž se vypočítá odečtením veškerých nákladů od výnosů. Ekonomický zisk by měl být základem pro podnikatelská rozhodnutí.^[1]

Zisk je možno zvyšovat snižováním nákladů a zvyšováním výnosů. Výši zisku ovlivňují všechny faktory, které působí na náklady a na výnosy firmy, obzvláště se jedná o spokojenost zákazníků, změny struktury sortimentu prodáváných výrobků. Prodej nových výrobků vysoce konkurenčně schopných vysokou úrovní užítosti s poměrně vyšší cenou. Dále proniknutí na

nové trhy, vedoucí ke zvýšení prodejů a objemu výroby. Snížení fixních a variabilních nákladů za období, reengineering podniku vedoucí ke snížení nákladů. Potom finanční restrukturalizace společnosti vedoucí ke zvýšení ziskovosti vlastního kapitálu a zrychlení obratu oběžného majetku.

Skutečný výsledek hospodaření podniku obsahuje měsíčně sestavovaná skutečný výsledovka (skutečný výkaz zisků a ztrát), jež zahrnuje údaje měsíčně kumulované od začátku roku. Skutečný výkaz zisků a ztrát je součástí roční účetní závěrky. Řádná účetní závěrka se vyhotovuje jedenkrát za rok (k poslednímu dni účetního období). Výsledek hospodářské činnosti firmy se hodnotí každý rok, schvaluje se roční účetní závěrka a rozdělení účetního výsledku hospodaření (zisku po zdanění).

3.6 Metoda ABC a Just in Time

Metoda ABC (Activity Based Cost), je metoda založená na kalkulaci nákladů přiřazených na základě procesů a jednotlivých aktivit v organizaci. Dává výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, zákazníky, služby a jiné. Hlavním důvodem pro zavedení této metody může být nalezení interních zdrojů, tzn. s co nejmenšími náklady dosažení největší hodnoty.

Smyslem metody ABC je přesná specifikace režijních nákladů v rámci procesu, aktivit a činností a tím poskytnutí informací vedení firmy o co nejefektivnějším postupu při řízení nákladů. V téhle metodě se používají určité pojmy.

- Nákladový objekt - je výstupem ABC modelu, cílem kalkulace je výstup ze sledovaného procesu.
- Aktivity, činnosti - jsou to části procesů podniku vyjádřeny slovesem. Například nakupovat, nastavit stroj, plánovat, objednat, uskladnit, apod.
- Zdroje - pro každou činnost společnosti jsou potřeba různé zdroje, příkladem bych uvedl zaměstnanci, počítače, atd.

Příčiny vzniku nákladů jsou v této metodě dvojí, a to příčiny spotřeby zdrojů, tzn. spojení zdrojů s aktivitou, jejímž důsledkem je náklad na určitou aktivitu. Druhá je příčiny spotřeby činností, jsou spojením činností s nákladovými objekty. Kromě přímých nákladů jako máme hodiny, stroj hodiny, apod., se jedná o nepřímé náklady, které se zabývají počtem objednávek, počtem nastavení strojů a jiné.

Metoda ABC tedy zvažuje pravdivé náklady, náklady na kapitál však v úvahu brány nejsou a je zaměřena jen na pouze podnikovou režii.

Just in Time (JIT) je metoda řízení logistiky, které organizuje logistické toky tak, aby byly minimalizovány dopravní a skladovací náklady. Principem JIT je zajištění jednotlivých materiálních subdodávek do výroby tak, aby byly k dispozici přesně v ten moment, kdy mají být použity ve výrobním procesu. Minimalizuje se pohyb materiálu v podniku a výrobní linky jsou organizovány tak, aby se co nejvíce snižovali skladovací a dopravní náklady.^[1]

4 ANALÝZA NÁKLADOVÉ STRUKTURY A IDENTIFIKACE PROBLEMATICKÝCH MÍST

V této kapitole se budu věnovat samotné struktuře nákladů vybraného podniku v období roků 2006 až 2010. Samotná společnost už byla představena v předcházející kapitole a taktéž všechny informace o ní. V následných kapitolách se budu věnovat analýze nákladů a jejich vývoji, faktorům ovlivňujících výši nákladů, nákladům z výkazů zisků a ztrát. Taky provedu kalkulační třídění nákladů a náklady rozdělím podle závislosti na změně objemu výkonů. Dále se zaměřím na řízení nákladů.

Základem pro mé výpočty budou firmou poskytnuté výkazy zisků a ztrát a výkaz rozvahy, které jsou ve formě tabulky uvedené v druhé kapitole. Jak je z výkazů zisků a ztrát patrné, vývoj hospodářského výsledku se v průběhu let zvyšoval, značného růstu dospěl v roce 2007 a poté i 2009, kdy firma dosáhla největšího obrátu. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb činí největší procentuální podíl na úspěšnosti podniku. Výrazných navýšení dosáhl v letech 2007 a 2008, posléze nastal mírný stabilní pokles. Největší nákladovou položkou ovlivňující hospodářský výsledek je výkonová spotřeba, a to spotřeba materiálu ze skladů, jenž má obdobný průběh jak zde uvedené tržby.

4.1 Analýza a vývoj nákladů

Tato analýza je zaměřená na porovnání změn položek v jednotlivých obdobích. V tomto případě teda budu zkoumat jednotlivé změny v nákladech, které jsou vyjmuty z výkazu zisků a ztrát za období 2006 - 2007, 2007 - 2008, 2008 -2009, 2009 - 2010 a 2010 - 2006.

Při výpočtu hodnot jsem se soustředil na nejvýznamnější hodnoty. Pro každý údaj jsem vyjádřil procentuálně jeho podíl na celkových nákladech. Následně pro všechny položky nákladů byla vypočítána absolutní hodnota za porovnávané období a jejich procentuální změna.

Z hlediska struktury nákladů představuje největší podíl výkonová spotřeba, která se v průběhu 5 let stále pohybovala přibližně od 70 % až téměř 77 %. V této položce měla největší podíl spotřeba materiálu a energie, konkrétněji spotřeba materiálu ze skladu. Další neméně významnou, ale přesto velice důležitou položkou nákladů jsou osobní náklady, jenž se také v průběhu zkoumaného období pohybovaly v rozmezí mezi 17 % až 19 %. Největší podíl na této položce měly mzdové náklady. Souhrn položek spotřeba materiálu a osobní

náklady měly v průměru podíl na celkových nákladech necelých 94%, což je významné. Výjimkou byl jen rok 2009, jenž tento podíl poklesl na 90% důsledkem hospodářské krize, čímž se budu podrobněji zabývat v následujícím odstavci. Ostatní druhy nákladů se na celkových nákladech významně nepodílejí. Pro přehlednost bych zde uvedl tabulku (viz. tab. 4.1.) vybraných nákladů, podílejících se největší měrou na celkových nákladech. Podrobněji je tabulka se všemi náklady uvedena v příloze (viz. Příloha 4).

(v tis. Kč)	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%
B. Výkonová spotřeba	134 736	74,8	207 839	76,9	270 837	76,7	200 892	70,8	229 236	74,7
C. Osobní náklady	33 274	18,5	46 713	17,3	60 055	17,0	53 516	18,9	58 700	19,1
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 798	1,0	1 818	0,7	1 851	0,5	6 415	2,3	5 528	1,8
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	3 244	1,8	6 853	2,5	6 392	1,8	8 853	3,1	6 339	2,1
H. Ostatní provozní náklady	2 502	1,4	2 172	0,8	2 395	0,7	2 168	0,8	1 986	0,6
O. Ostatní finanční náklady	1 459	0,8	2 843	1,1	6 014	1,7	5 474	1,9	2 588	0,8
Ostatní náklady	3 029	1,7	2 150	0,8	5 515	1,6	6 513	2,3	2 315	0,8
Náklady celkem	180 042	100,0	270 388	100,0	353 059	100,0	283 831	100,0	306 692	100,0

Tab. 4.1. Procentuální podíl na celkových nákladech

Celkové náklady společnosti se postupem roků zvyšovaly. Největšího nárůstu tato položka dosáhla meziročně v období roků 2006 až 2007, kdy vzrostly o 50,18 %, tedy o částku 90 346 000 Kč. Největší podíl na této změně měla výkonová spotřeba, která vzrostla o 54,26 % a rovněž osobní náklady o 40,39 %. Naopak mezi rokem 2008 a 2009 klesly náklady o 19,61 %, což činilo propad o 69 228 000 Kč. Příčinou tohoto jevu byla hospodářská krize, která způsobila pokles nejen nákladů, ale také celkových tržeb, což je jejím hlavním negativním dopadem. Výnosy oproti nákladům, ale nedoznaly takového poklesu, tudíž se nám zvýšil hospodářský výsledek o částku 8 886 000 Kč, což je velké pozitivum i přes zmiňovanou hospodářskou krizi. Celkově se hospodářský výsledek v průběhu let hodně zvyšoval, kromě posledního roku 2010, kdy mírně klesl o 2 571 000 Kč. V posledním roce (2010) se opět nárůst zase pozvolna zvyšoval a náklady se zvedly o 8,05 % přesněji o částku 22 861 000 Kč. Náklady reagovaly na krizi odlišně. Nejvíce se pokles nákladů v období 2008 až 2009 projevil na položce spotřeba materiálu a energie, která klesá o 25,83 % a kopíruje vývoj celkových nákladů. Osobní náklady doznaly taktéž určitého poklesu, a to o 10,89 %, konkrétněji o hodnotu 6 539 000 Kč. Toto se projevilo v polovině roku 2009, kdy důsledkem krize došlo k propouštění. Firma se tak dostala z počátečních 200 zaměstnanců před krizí na konečných 140 zaměstnanců v roce 2009.

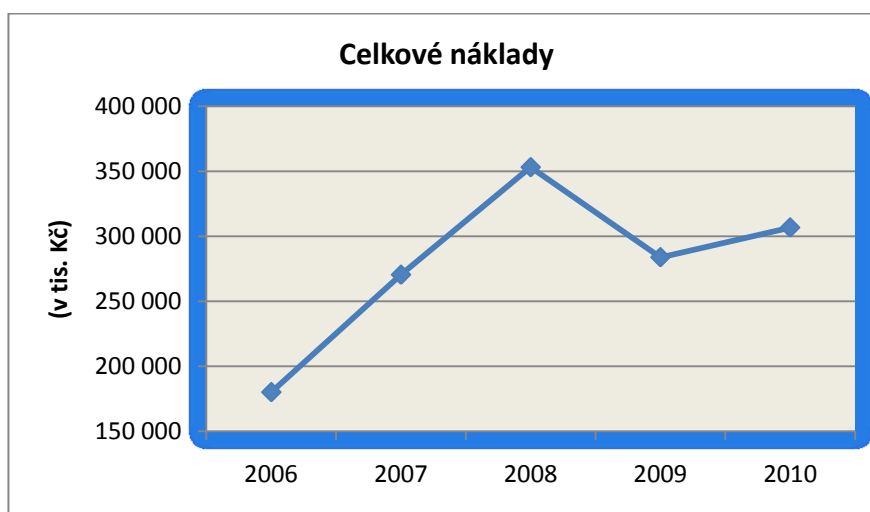
Na závěr bych shrnul, jak se vyvíjely náklady v průběhu sledovaného období 5 let - tzn. rok 2010 s rokem 2006. Celkové náklady vzrostly o 41,30 %, a to o částku 126 650 000 Kč.

Při pohledu na ostatní nejvýznamnější položky, se nejvíc projevuje změna u výkonové spotřeby, a to růst o 41,22 % s hodnotou 94 500 000 Kč. Osobní náklady se zvýšily o 43,32 %, což činilo 25 426 000 Kč. Ovšem musíme zmínit, že s rostoucími náklady rostly i výnosy podniku, což se projevilo na pozitivním růstu hospodářského výsledku, který se oproti roku 2006 zvýšil o 15 442 000 Kč. V konečném důsledku by se firma měla zaměřit na efektivnější využívání a spotřebu materiálu ze skladů, která činí největší podíl nákladů. Pro lepší orientaci bych uvedl tabulku vybraných nákladů (viz. tab. 4.2.) a jejich vývoj v čase - jak peněžní, tak i procentuální. Podrobněji je tabulka se všemi náklady uvedena v příloze č. 5 - Horizontální analýza nákladů.

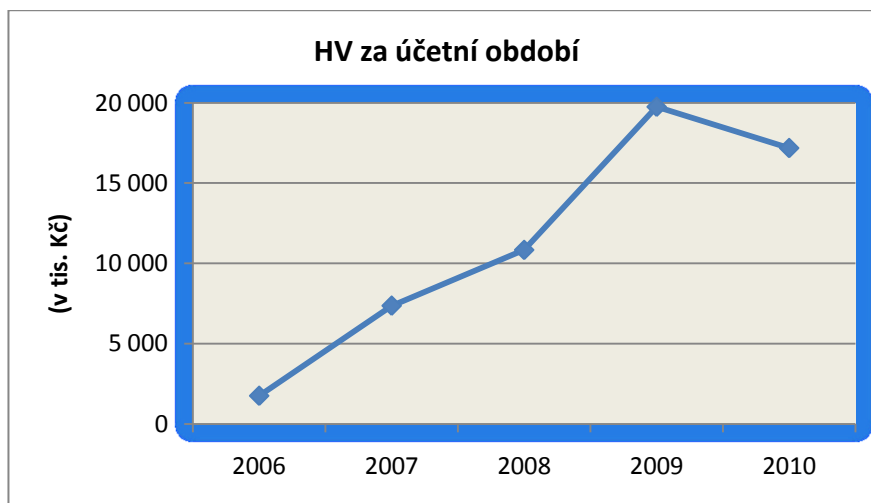
	2006 - 2007		2007 - 2008		2008 - 2009		2009 - 2010	
(v tis. Kč)	změna	%	změna	%	změna	%	změna	%
B. Výkonová spotřeba	73 103 ↑	54,3	62 998 ↑	30,3	-69 945 ↓	-25,8	28 344 ↑	14,1
C. Osobní náklady	13 439 ↑	40,4	13 342 ↑	28,6	-6 539 ↓	-10,9	5 184 ↑	9,7
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	20 ↑	1,1	33 ↑	1,8	4 564 ↑	246,6	-887 ↓	-13,5
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	3 609 ↑	111,3	-461 ↓	-6,7	2 461 ↑	38,5	-2 514 ↓	-28,4
H. Ostatní provozní náklady	-330 ↓	-13,2	223 ↑	10,3	-227 ↓	-9,5	-182 ↓	-8,4
O. Ostatní finanční náklady	1 384 ↑	94,9	3 171 ↑	111,5	-540 ↓	-9,0	-2 886 ↓	-52,7
Náklady celkem	90 346 ↑	50,2	82 671 ↑	30,6	-69 228 ↓	-19,6	22 861 ↑	8,1

Tab. 4.2. Horizontální analýza nákladů

V následujících grafech (viz. obr 4.1. a 4.2.) je pro orientaci zaznamenán vývoj celkových nákladů a hospodářského výsledku za účetní období v průběhu let 2006 až 2010, o kterých bylo řečeno v předchozích odstavcích.



Obr. 4.1. Vývoj celkových nákladů



Obr. 4.2. Vývoj HV za účetní období

4.2 Faktory ovlivňující výši nákladů

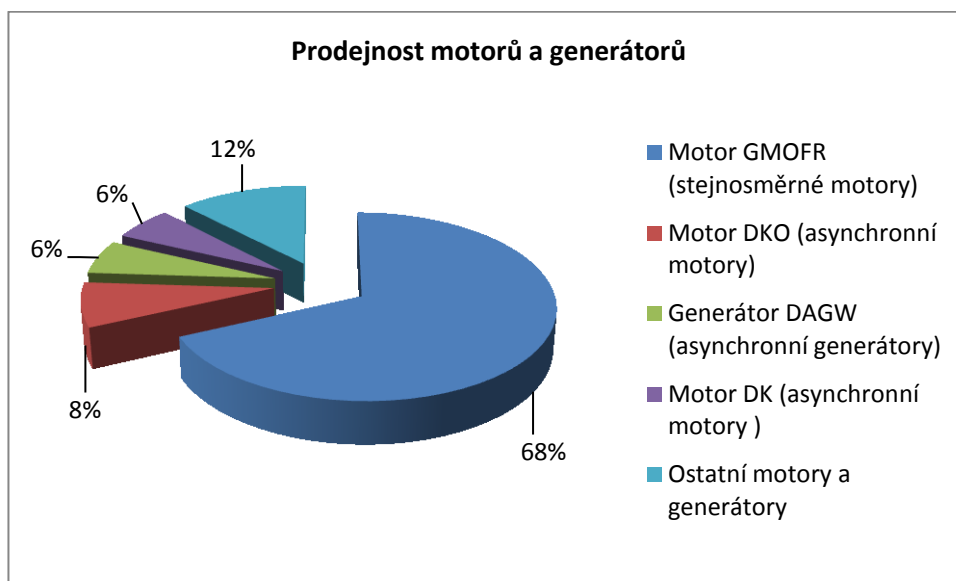
Důležité pro řízení a optimalizaci nákladů společnosti je poznat faktory, které nám podstatně ovlivňují náklady. Máme tři druhy faktorů, které si postupně rozebereme. První jsou faktory ovlivnitelné podnikatelem ve výrobní oblasti.

V podniku mezi důležité faktory produkující náklady patří sortiment výrobního programu. V analyzované společnosti tvoří sériová výroba zhruba 90 % produkce. Jedná se zejména o motory pro pohon větrných elektráren, které tvoří přibližně 60 % objemu produkce. Dalších 20 % pokrývají generátory pro pohon větších motorů a zbylých 10 % motory pro pohon vysokozdvizných zařízení. Zbytek produkce tvoří krokové motory pohánějící například otevírání dveří v trolejbusích MHD, dále pak specifické motory dle přání zákazníka a prototypy pro možnou budoucí sériovou výrobu. Firma za rok 2010 prodala celkem 11 312 ks motorů a generátorů v hodnotě 297 136 000 Kč. Přehled vybraných nejprodávanějších motorů a generátorů je zachycen v dále uvedené tabulce (viz. tab. 4.3.).

Popis artiklu	Množství (ks)	Částka transakce (v tis. Kč)
Motor GMOFR (stejnoseměrné motory)	6 050	202 639
Motor DKO (asynchronní motory)	1 756	23 238
Generátor DAGW (asynchronní generátory)	240	17 597
Motor DK (asynchronní motory)	1 118	17 299
Motor KS (krokové motory)	1 211	7 019
Motor GVFR (stejnoseměrné motory)	47	4 388
Motor GMS (stejnoseměrné motory)	316	2 718
Motor GMO (stejnoseměrné motory)	24	2 672
Ostatní motory a generátory	550	19 566
Σ	11 312	297 136

Tab. 4.3. Prodané motory a generátory za rok 2010

V níže uvedeném koláčovém grafu (viz. obr. 4.3.) je znázorněno procentuální podíl prodeje jednotlivých motorů a generátorů.



Obr. 4.3. Celkový procentuální podíl motorů a generátorů za rok 2010

Součástí prvního faktoru, jenž může vlastník ovlivnit je logistika. Z mateřské společnosti, která je hlavním dodavatelem materiálu, probíhá dovoz zpravidla 2 krát týdně. Dovoz probíhá stálým systémem a do analyzovaného podniku je předem zaslán seznam artiklů obsažených v dodávce. Od dalších zahraničních dodavatelů jsou dodávky nepravidelné, závislé zejména na potvrzených termínech objednaného zboží, které má často delší dodací lhůty. Od tuzemských dodavatelů obvykle přichází materiál v dodací lhůtě a často jsou schopni pružné reakce na okamžité požadavky mimo původní objednávky. S většinou tuzemských dodavatelů nezbytného surového materiálu pro následné opracování se uzavírají celoroční rámcové smlouvy. Část dodavatelů zajišťuje dovoz vlastními kapacitami, část pro ESPO zabezpečují smluvní dopravci a část zajišťuje podnik z vlastních zdrojů. Naopak expedice produktů probíhá 4 krát týdně. Vždy se vyváží pouze motory, které byly připraveny k zabalení do konce ranní směny předchozího dne (tzn. usušené - finální barva a lak, změřené, opatření štítky). S některými zákazníky je výjimečně uzavřena dohoda o přímé expedici do jejich společnosti, většina vývozu jde ale přes mateřskou společnost EW HOF, jenž pak motory dál distribuuje koncovým zákazníkům. Některé produktové řady mají speciální, tzv. námořní balení, do kterého jsou motory baleny přímo v Espu. Tato námořní balení jsou zkonstruována tak, aby přesně vešla do velkých přepravních kontejnerů a to jak pro pozemní přepravu, tak pro převoz lodní dopravou, na kterou je přednostně určena. Zbytek produktového spektra se přepravuje v běžných vyztužených bednách. O bezproblémové doručení zboží k finálnímu zákazníkovi je tedy postaráno a v této oblasti nemá podnik až tak co zlepšovat.

Zaměřil bych se ještě na zaměstnance a jejich kvalifikaci. Firma v roce 2007 zaměstnávala v průměru 128 pracovníků a v následujícím roce došlo k nárůstu na 168 pracovníků. V průběhu dalších dvou let zůstal v průměru stav zaměstnanců stabilní. V každém roce probíhají speciální kurzy a školení vybraných pracovníků. V roce 2010 došlo ke školení manažerských dovedností u řídicích osob, jeřábníků a vazačů, řidičů VZV (vysokozdvížných vozíků), apod. Pro společnost jsou jednou z nejdůležitějších oblastí vzdělávání kurzy německého jazyka (NJ). Jak již bylo zmíněno, jde o dceřinou společnost německé firmy, proto se tyto kurzy pořádají každým rokem. V následující tabulce (viz. tab. 4.4.) jsou uvedeny finanční částky vynaložené na jednotlivé položky vzdělávání za rok 2010. Firma by možná mohla zvážit větší investice do vzdělávání manažerů a řídicích osob, kvůli celkovému zefektivnění řídicích procesů.

Druh školení nebo kurzu	Cena (Kč)	Druh školení nebo kurzu	Cena (Kč)
Kurzy německého jazyka	70 920	Vzdělávání - asertiv. konflikty	16 000
Školení Excel	39 600	Školení - oprava účtu	16 000
Školení jeřábníků a vazačů	38 400	Školení - pracovní výkon a stres	16 000
Školení manažerských dovedností	32 000	Kurzy anglického jazyka	14 870
Školení řidičů VZV	20 820	Ostatní školení a kurzy	52 009
		Σ	316 619

Tab. 4.4. Školení a kurzy za rok 2010

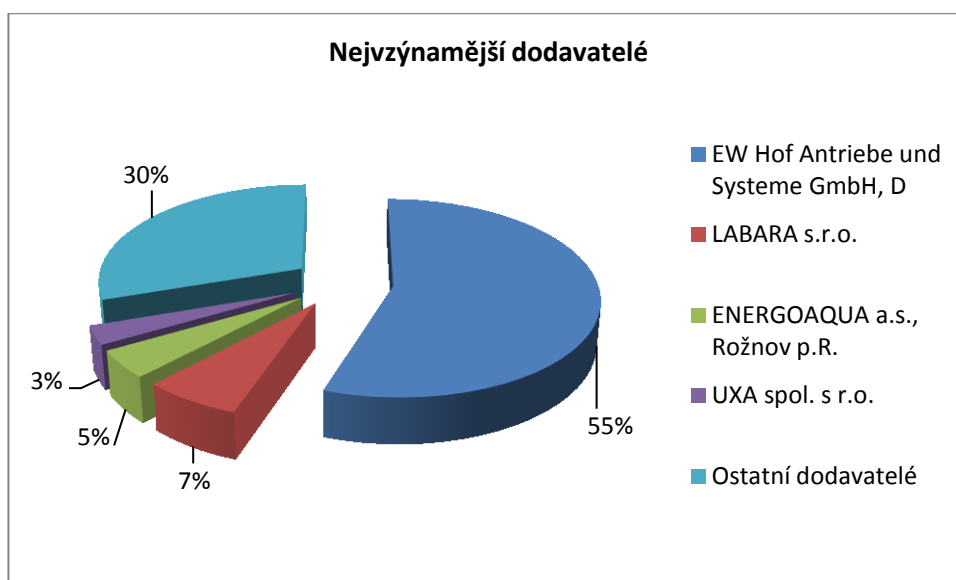
Další oblastí je investice do modernizace strojového parku. V posledních dvou letech doznal podnik několika investic. Za rok 2009 podstatnou investici představovalo zajištění nového obráběcího centra pro frézování a vrtání dílů, stejně jako nového karuselu, jenž přispělo k zajištění požadované kvality a také zvýšení produktivity. Investice do nové navíječky cívek byla nutná především pro zvýšené požadavky na kapacitu a kvalitu, čímž mohla být zvýšena i produktivita v mechanické a elektrotechnické části výroby. Další existující úzké místo bylo odstraněno prostřednictvím zajištění nové sušící pece. Průběh procesů mohl být v nových prostorách významně zlepšen. Podle toho byl přepracován koncept skladů. Důležitou investicí k zajištění kapacity je také pořízení nové vyvažovačky. Za poslední rok 2010 podstatnou investici představovalo pořízení nové horizontální vyvrtávačky, která by měla přispět k zajištění požadované kvality v oblasti motorů vyšších osových otáček. Další významná investice byla realizována v oboru kvality, a to při budování nové zkušebny. Tímto je společnost ESPO v pozici, která jí dovoluje zkoušet produkci v celém rozsahu, bez podpory zkušebny mateřské společnosti. Firma nevynaložila za poslední dvě účetní období žádné prostředky na výzkum a vývoj. Investice do modernizace a inovací jsou velice důležité pro konkurenceschopnost podniku na trhu. ESPO patří mezi podniky s vysokou mírou modernizace a pokud si jí udrží, zůstane její pozice na trhu neohrožena.

Poslední faktor, jímž se budu zabývat, je zásobování materiálu. Potřeba materiálu se generuje na základě odběratelů přijatých do systému. Tyto zakázky obsahují artikl, počet kusů a požadované datum dodání. Jakmile je zakázka zaúčtována, musí dojít k přeplánování, respektive přeúčtování zakázek. Do přehledu se zahrnou nové data, poté výrobní modul generuje potřebu jednotlivých materiálů s ohledem na datum dodání a pracovními postupy. Každý artikl má v systému nastavenou dobu výroby ve dnech a materiálovou potřebu, z čeho zjistíme, kdy nejpozději před zahájením výroby by měl být materiál objednán. Na základě návrhů objednávek pak nákupčí vystaví objednávky na jednotlivé dodavatele. Veškeré objednávky směřované na mateřskou společnost odcházejí datovým přenosem, který probíhá pravidelně v intervalu 180 minut, navíc jsou i faxovány. Na ostatní dodavatele se odesílají objednávky e-mailem, faxem nebo písemně, nejčastěji jde o kombinaci minimálně dvou výše uvedených způsobů. Pro kontrolu dodávek materiálu nákupčí mají k dispozici report nepotvrzených termínů, upomínkový report a report nedodržení dodacích termínů. Pro orientaci jsem vybral nejvýznamnější dodavatele s počtem faktur, celkovou cenou a jejich podíl. Důležité je mít dobře připravené smlouvy s dodavateli, přesně stanovené dodací podmínky a lhůty - přednostně u velikých dodavatelů. Tyto je zapotřebí důsledně dodržovat a případně upomínkovat. Tak se podnik může zbavit rizik a zbytečných nákladů s nedodržení svých termínů a jiných zpoždění. Níže uvádím tabulku (viz. tab. 4.5.) nejvýznamnějších dodavatelů, z kterých by se společnost měla soustředit hlavně na vztahy s mateřskou společností EW HOF a Labara s.r.o.

Jméno dodavatele	Nákup - faktura (ks)	Hodnota nákup (v tis. Kč)	Podíl (%)
EW Hof Antriebe und Systeme GmbH, D	144	140 701	55,33
LABARA s.r.o.	123	17 385	6,84
ENERGOAQUA a.s., Rožnov p.R.	85	11 598	4,56
UXA spol. s r.o.	83	7 783	3,06
VMF S.p.A.	17	7 562	2,97
KIENLE + SPIESS HUNGARY Kft.	48	6 416	2,52
CEBES a.s.	47	6 085	2,39
AVERA s.r.o., Vsetín	76	5 099	2,01

Tab. 4.5. Nejvýznamnější dodavatelé

V následujícím koláčovém grafu (viz. obr. 4.4.) je pro větší přehlednost, uvedeno procentu podílu nejvýznamnějších dodavatelů za rok 2010.



Obr. 4.4. Celkový procentuální podíl dodavatelů

4.2.1 Odbytové náklady

Další druh faktorů jsou ty ovlivnitelné podnikatelem v jiných oblastech. Zde bych hlavně zmínil marketing. Firma má vlastní internetové stránky, v níž se dozvíte základní informace o této společnosti. Jsou přehledné a dobře zorganizované, návštěvník má možnost prohlédnout si je jak v jazyku českém, tak i německém a anglickém. Podnik by měl dbát větší důraz na reklamu jiného druhu, například uvádět se v tiskových novinách, v rádiu a jiných médiích. Mateřská společnost se účastní i na několika veletrzích, kde pro firmu ESPO získává další potenciální zákazníky. V roce 2010 se firma EW-HOF zúčastnila pár veletrhů, např. SPS/IPC/DRIVES Norimberg 2010. Letos mají v plánu se zúčastnit na veletrhu HANNOVER MESSE 2011 a CeMAT 2011 HANNOVER, což může firmě ESPO přivést nové zákazníky.

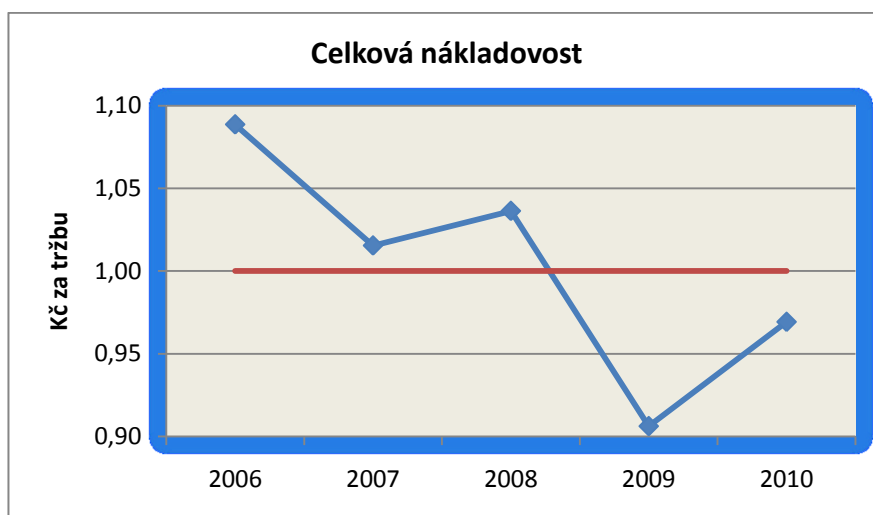
4.3 Nákladovost společnosti

V této kapitole se budu věnovat samotné struktuře nákladů vybraného podniku v období let 2006 až 2010. Nákladovost tržeb patří mezi tzv. haléřové ukazatele, neboť vyjadřuje, kolik nákladů v peněžním vyjádření vynaložila společnost na 1 Kč tržeb. Snahou podniku by mělo být dosažení co nejnižší hodnoty tohoto ukazatele, tzn. že ukazatel by měl mít hodnotu nižší jak 1, tím firma vytváří zisk. Nejdříve jsem se zaměřil na celkové náklady vůči tržbám.

(v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	2010
Celkové náklady	180 042	270 388	353 059	283 831	306 692
Tržby	165 393	266 290	340 690	313 198	316 419
Celková nákladovost	1,09	1,02	1,04	0,91	0,97

Tab. 4.6. Celková nákladovost

V tabulce (viz. tab. 4.6.) je vypočítána celková nákladovost za dané období. Jak je z tabulky patrné, tak v letech 2006 až 2008, byly celkové náklady vyšší než tržby a tudíž vznikala ztráta. V roce 2006 ESPO ztrácelo 9 haléřů na 1 Kč tržeb, v roce 2007 to však už byly jen 2 haléře. Ovšem po roce 2008 celková nákladovost klesla pod hodnotu 1 Kč za tržbu a tím pádem podnik dosáhl zisku. V polovině roku 2009 podnik zasáhla hospodářská krize a z toho důvodu klesly celkové náklady a o něco málo i tržby. Dalo by se říct, že pro podnik to bylo i plus, protože v tomto roce dosáhli nejnižší nákladovosti, která klesla o 0,13 Kč na korunu tržeb.



Obr. 4.5. Vývoj celkové nákladovosti

V výše uvedeném grafu (viz. obr. 4.5.) bych uvedl průběh celkové nákladovosti, ze kterého je patrné, že v průběhu let nákladovost klesala. Výjimkou je rok 2008, kdy nákladovost nepatrně vzrostla o 0,02 oproti předchozímu období. Taky v posledním roce (2010) mírně stoupla o 0,06 Kč na korunu tržeb, ale firma se stále pohybovala v ziskovém pásmu. V konečném porovnání roku 2006 a 2010 celkově nákladovost klesla o 0,12 Kč na korunu tržeb a ze společnosti ztrátové se stala zisková. Kdy hranice označena červeně tedy znamená, že pokud se pohybuje nad touto hranicí je firma ve ztrátě naopak, když je pod tuto hranici je společnost zisková na jednu korunu tržeb.

4.3.1 Náklady z výkazu zisků a ztrát

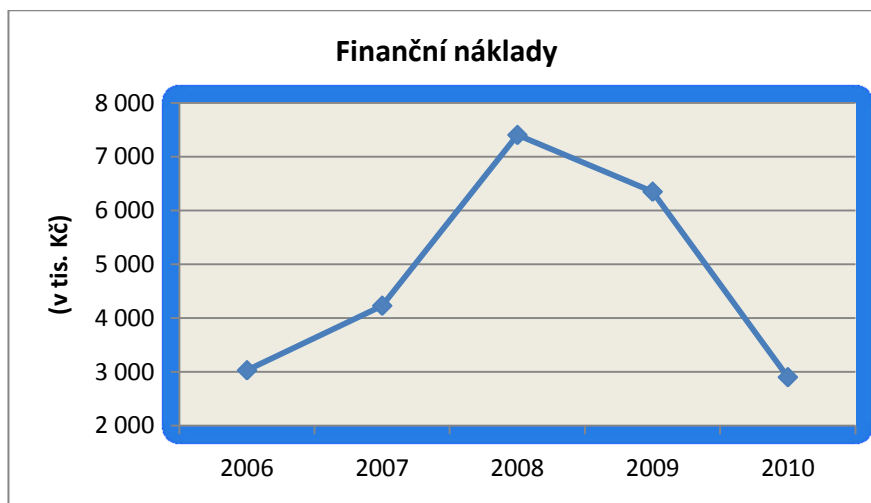
Třídění nákladů ve výkazu zisků a ztrát je v podstatě soustředování nákladů do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů. Budu se zde zabývat náklady provozními, finančními a mimořádnými. Nejdříve se budu věnovat největší položce nákladů, jimiž jsou provozní náklady, které taky nejvíc zasahují do konečného hospodářského výsledku. Přehledně jsou ukázány všechny pohyby provozních nákladů, které firma měla v průběhu 5 let v příloze č. 1 - Výkaz zisků a ztrát. V nadcházejícím grafu (viz. obr. 4.6.) je znázorněn vývoj těchto nákladů za sledované období.



Obr. 4.6. Vývoj provozních nákladů

Na první pohled je patrné, že v období roků 2006 až 2008 dosahovaly provozní náklady strmého růstu, z hodnoty 176 054 000 Kč až na částku 342 794 000 Kč. Po tomto roce nastal pokles, na částku 263 499 000 Kč. V roce 2010 náklady mírně stouply na konečnou částku 302 377 000 Kč. Musím ovšem uvést, že s rostoucími i klesajícími náklady v jednotlivých letech rostly a klesaly i provozní výnosy. Provozní výsledek hospodaření v průběhu let pozvolna stoupal a v roce 2009 dosáhl vrcholu, a to hodnoty 27 836 000 Kč. V posledním roce klesl zhruba o 9 000 000 Kč. Nejnákladnější položkou byla výkonová spotřeba, která tvořila 3/4 podílu. Další významnou položkou byly osobní náklady, kde se jednalo hlavně o mzdy zaměstnanců.

Další položkou jsou finanční náklady podniku. Společnost zaznamenala pohyb pouze u položek nákladové úroky a ostatní finanční náklady. V grafu (viz. obr. 4.7.) je znázorněn průběh těchto nákladů v průběhu 5 let.



Obr. 4.7. Vývoj finančních nákladů

Z grafu vyplývá, že do roku 2008 finanční náklady stoupaly, až na konečnou hodnotu 7 401 000 Kč. V roce 2009 nastal jen mírný pokles a v roce 2010 klesly náklady na nejnižší hodnotu 2 900 000 Kč. To mělo velmi pozitivní důsledek na finanční hospodaření, jenž sice dosahovalo zápornou hodnotu 308 000 Kč, ale oproti předcházejícím rokům, kdy po celou dobu se ztráta z finanční činnosti prohlubovala, je tato částka zanedbatelná. Jen pro příklad, v roce 2007 ztráta činila 2 331 000 Kč. Přehled o finančním výsledku hospodaření je uveden v příloze č. 1 - Výkaz zisků a ztrát.

Poslední položkou druhového třídění jsou mimořádné náklady, jenž ve společnosti měly hodnotu nulovou, tudíž nenastaly žádné pohybové transakce. Avšak když se podíváme na položku mimořádné výnosy (viz. Příloha 1), ty v roce 2006 dosáhly hodnoty 2 200 000 Kč, tím pádem vznikl kladný výsledek hospodaření. V posledních 3 letech byl výsledek mimořádného hospodaření nulový.

4.3.2 Kalkulační třídění nákladů

Tato problematika je pro podnik velmi důležitá, umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků a služeb, řídit výrobovou strukturu, neboť jednotlivé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku firmy. Vlastní výrobky a nedokončená výroba se oceňují vlastními náklady. Vlastní náklady zahrnují přímé materiálové, osobní náklady a podíl výrobní režie. Výrobní režie je aktualizována 1 krát ročně. V následující tabulce (viz. tab. 4.8.) znázorním jak funguje předběžná kalkulace u jednotlivého výrobku.

	Označení	Množství	Náklady	Přímý materiál	T/Min	Přímé mzdy + Výrobní režie	Vlastní výrobní náklady
	Motor DK 160.20K6/S904	1 ks		9481,78	795,70	3755,48	13237,26
	* Motor - kusovník - DK	1 ks		8023,58	324,30	1916,81	9940,39
Polotovar	** Víčko lož. B vnitřní odst	1 ks		95,50	11,60	82,26	177,76
Materiál	Víčko lož. B vnitřní - odstínění	1 ks	95,50	95,50	0,00	0,00	95,50
Operace	Soustružit 1. operaci - čelo		391,33	0,00	0,076	0,496	0,496
	Soustružit 2. operaci		467,71	0,00	5,45	42,48	42,48
	Vrtat a závitovat, jehlit		381,06	0,00	2,00	12,70	12,70
	Frézovat drážku, srazit hrany		391,33	0,00	4,08	26,58	26,58
Materiál	Šroub imbus M4x25 ZN	3 ks	0,76	2,28	0,00	0,00	2,28
	Podložka Cu 4/8x1	3 ks	0,83	2,484	0,00	0,00	2,484
	Pásek stahovací VPC+ 2,5x100	5 ks	0,099	0,495	0,00	0,00	0,495
	Trubička iz. d4,0 L H/GS	0,15 m	13,50	2,025	0,00	0,00	2,025
	Etiketa samolepící z 3M7879EJ	1 ks	2759,47	2,760	0,00	0,00	2,760
	Tuk ložiskový MOBILUX EP2	0,08 kg	123,82	9,905	0,00	0,00	9,905
	Zátka PG11 PA	1 ks	2,592	2,592	0,00	0,00	2,592
	Těsnění silikón REDSIL - tuba 80ml	0,005 kg	71,78	4,486	0,00	0,00	4,486
1.	Přímé materiálové náklady			9481,781			
	Režijní náklady na materiál - 3,5 %			329,966			
2. + 4.	Výrobní náklady					3755,482	
	Výrobní režie					0,000	
1. - 4.	Vlastní výrobní náklady						13567,228
5. + 6.	Prodej a administrace - 9,9 %						1343,156
1. - 6.	Úplné vlastní náklady výkonu						14910,384
	Zisková přírážka - 3,0 %						447,312
	Prodejní cena						15357,695

Tab. 4.8. Předběžná kalkulace jednotlivého výrobku

Společnost se zabývá hlavně výrobou motorů a generátorů pro různá zařízení. Vybral jsem si motor DK(asynchronní motor), u kterého je stanoven daný postup a skládá z určitých polotovarů, materiálů a operací, kterými se budu v průběhu zabývat. Samozřejmě, že postup je velice zdoluhavý, tak pro znázornění předběžné kalkulace uvedu jen nejzajímavější části. Na začátku se musí stanovit kolik kusů budeme vyrábět, přímý materiál, potřebný čas, přímé mzdy, stanovení výrobní režie a vlastních výrobních nákladů. Pro každý polotovar je potřebné určit množství materiálu a požadované charakteristické operace. Zaměřil bych se na polotovar Víčko ložisko B, vnitřní odstínění. Tady vlastních výrobních nákladů dosáhnou přičtením přímého materiálu (95,50) a přímých mezd a výrobní režie (82,26), což se rovná 177,76 Kč. U každé operace máme předepsanou hodinou sazbu (v tabulce položka náklady), poté kolik minut trvala (T/Min) a na závěr ocenění práce (přímé mzdy + výrobní režie), které se převede do položky vlastní výrobní náklady. Například: Soustružení 2. operace: $467,71 * (5,45 / 60) = 42,48$ Kč.

Dále zde máme materiál a jeho stanovené požadované množství (ks, kg, m, atd.), náklady na jeden kus a přímý materiál, jenž se přenesou do sloupce vlastní výrobní náklady. Například u pásu stahovacího, je předepsáno množství 5 ks. Náklady na 1 ks jsou 0,099 Kč za ks, přímý materiál tedy bude $5 \cdot 0,099 = 0,495$ Kč.

Po dokončení výroby motoru se vypočítá prodejní cena. Nejdříve se ale udělá suma přímých materiálových nákladů, ty vynásobíme stanovenou sazbou 3,5 % a dostaneme režijní náklady na materiál. Poté se vypočítají výrobní náklady. Pak součtem přímých materiálových nákladů, režijních nákladů a výrobních nákladů dostaneme vlastní výrobní náklady (13 567,228 Kč).

Další je prodej a administrace, jenž se od vlastních výrobních nákladů vynásobí stanovenou sazbou 9,9 %. Po sečtení těchto dvou částek nám vyjde výsledek předběžné kalkulace, a to úplné vlastní náklady výkonu (14 910,384 Kč). Tento postup výpočtu kalkulace se v zkoumané společnosti dělá u všech motorů a generátorů. Pochopitelně, nejde ještě o úplný finální výsledek. Podnik musí tuto částku vynásobit 3,0 % a tím dostane ziskovou přírážku. Sečtením dostane prodejní cenu, která činí 15 357,695 Kč pro daný motor DK za kus. Všechny sazby podniku jsou vypočteny z minulých období a následně jsou tyto hodnoty brány v úvahu i v příštích obdobích, pokud nenastane výrazná změna. Zde jsme si uvedli příklad postupu předběžné kalkulace. Společnost samozřejmě provádí i postup výsledné kalkulace.

V kalkulaci úplných nákladů se k rozvrhování nepřímých nákladů používá rozvrhová sazba podle stanovené rozvrhové základny na základě ročních rozpočtů. Jako rozvrhovou základnu jsem zvolil přímé mzdy.

$$\text{Rozvrhová sazba} = \frac{\text{nepřímé náklady za rok 2010}}{\text{přímé mzdy za rok 2010}} \cdot 100 = \frac{33\,960\,857,08}{17\,018\,274,00} \cdot 100 \doteq \underline{200\%}$$

Výsledek vyšel 200 %, což znamená, že nepřímé náklady jsou dvojnásobné. Pro podnik to není dobrý výsledek, protože tyto dvě hodnoty by se měly blížit ke stejným částkám a dosahovat okolo 100 %. Společnost, se tedy musí zaměřit na nepřímé náklady a snížit je, aby pro příští rok dosahovali o dost menšího procenta než v roce 2010.

4.3.3 Náklady podle závislosti na změně objemu výkonů

Všechny náklady jsou v dlouhodobém horizontu variabilní a v krátkodobém fixní. Toto členění je dáno vztahem nákladů k objemu produkce, kdy fixní se mění skokem, variabilní plynule (jsou přímo závislé). Je tedy celkem zřejmé, že pro řízení těchto různých typů nákladů se musí používat různé metody. A to je právě to, čím se musí v rámci controllingu zabývat. Jako první bych předvedl fixní náklady (viz. tab. 4.9.), v období let 2007 až 2010.

FIXNÍ NÁKLADY					
	(v tis. Kč)	2007	2008	2009	2010
504	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	53	0	620
501	Spotřeba materiálu	766	973	927	849
502	Spotřeba energie	1 490	1 837	2 308	2 146
511	Opravy a udržování strojů a nemov. majetku	1 006	1 299	1 334	1 254
512	Cestovné	340	295	186	337
513	Náklady na reprezentaci	275	289	816	295
518	Ostatní služby	5 343	5 356	5 652	4 229
5186	Školení, kurzy a semináře	259	181	153	317
5187	Nájemné	1 893	2 469	5 675	6 296
5188	Leasing	3 868	4 764	5 180	2 848
521	Mzdové náklady	245	85	110	120
5211	Mzdové náklady - mzdy dělníci	8 710	11 372	9 932	11 055
5212,3	Mzdové náklady - platy mistrů a ŘSP	8 399	10 474	11 211	11 456
524	Náklady na sociální zabezpečení	6 442	8 227	6 979	8 043
527,8	Sociální náklady	1 219	1 526	1 098	719
53.	Daně a poplatky	30	27	62	68
551	Odpisy DNM a DHM	1 818	1 851	6 415	5 528
541	Zůstatková cena prodaného DNM, DHM	0	177	0	0
554	Tvorba rezerv a časové rozlišení	238	98	-632	745
559	Opravné položky - pohledávky a zboží	0	58	-49	170
548	Ostatní provozní náklady	1 919	2 146	1 926	1 766
562	Nákladové úroky	1 385	1 387	873	313
56.	Ostatní finanční náklady	2 843	6 014	5 474	2 588
591,2	Daň z příjmů za běžnou činn. - splatná a odložená	2 661	2 864	6 550	1 415
	Fixní náklady celkem	51 153	63 822	72 180	63 177

Tab. 4.9. Fixní náklady

Z tabulky se zaměřím na ty nejzajímavější položky, jenž mají největší vliv na celkové fixní náklady. Nejprve se podívám na mzdové náklady - mzdy dělníků, které jsou ale rozděleny mezi fixní (35 %) a variabilní náklady (65 %). Jak je patrné, tak v roce 2008 měly největší hodnotu 11 372 000 Kč, která poté nepatrně klesla, a v roce 2010 zase stouply. Důvodem poklesu v roce 2009 byla hospodářská krize, jenž mělo za následek propuštění několika zaměstnanců. Po tomto roce se ale zase začalo nabírat na průměrný stav 168 zaměstnanců. Dále zde máme i platy mistrů a ŘSP (řídící pracovníci), která nám rok od

roku mírně stoupaly. S těmito dvěma položky jsou spojené náklady na sociální zabezpečení a sociální náklady. Společnost taky musí platit nájemné za svoje prostory, jenž výrazného nárůstu dospělo mezi rokem 2008 a 2009 o částku 3 176 000 Kč. Důvodem bylo přestěhování firmy do nových, modernějších a větších prostorů, kvůli větší konkurenceschopnosti. Tudiž došlo k růstu i na jiných položkách, jako spotřeba energie (elektrické energie, tepla, užitkové vody, atd.), ostatní služby a náklady na reprezentaci. S tím spojené otevření společnosti ESPO s.r.o. v nových prostorech, kde bylo podáváno občerstvení, živá hudba, apod. Velký skok nastal v položce odpisy DNM a DHM v roce 2009 na hodnotu 6 415 000 Kč, a to hlavně zůstatkovou cenou investičního majetku při jeho likvidaci. V posledním roce 2010 došlo k poklesům u položek ostatní finanční náklady na částku 2 588 000 Kč. Hlavní měrou se podíleli kurzovní ztráty, díky posilňování koruny v průběhu roku. Další daň z příjmu za běžnou činnost, která klesla až o hodnotu 5 135 000 Kč. Celkové fixní náklady v období let 2007 až 2009 stoupali každoročně zhruba o 10 000 000 Kč, až v posledním roce klesli o 9 003 000 Kč na částku 63 177 000 Kč.

Druhá položka nákladů podle závislosti na změně objemu výkonů jsou variabilní náklady. Tyto náklady jsou také zaznamenány v průběhu 4 let, roku 2007 až 2010 (viz. tab. 4.10.).

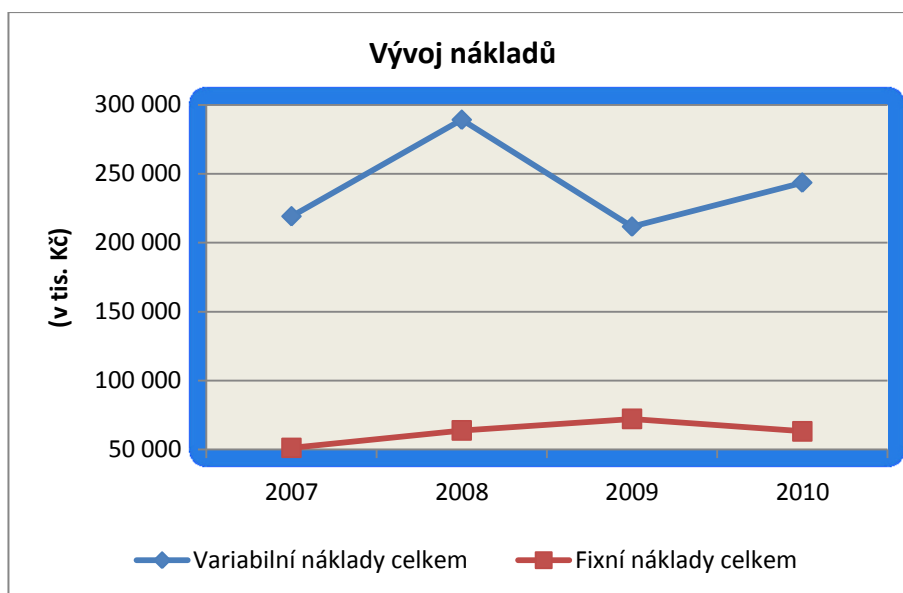
VARIABILNÍ NÁKLADY					
	(v tis. Kč)	2007	2008	2009	2010
501	Spotřeba materiálu	3 759	4 325	3 825	4 741
5010	Spotřeba materiálu ze skladů	173 076	225 924	167 552	198 516
502	Spotřeba energie	2 875	3 487	3 238	3 321
511	Opravy a udržování výr. zařízení a strojů	631	982	862	928
5182	Doprava	118	88	45	104
5183	Kooperace	12 038	18 568	3 143	3 122
5210	Dohody o provedení práce	250	519	29	195
5211	Mzdové náklady - mzdy dělníci	16 176	21 120	18 446	20 531
524	Náklady na sociální zabezpečení	5 271	6 731	5 710	6 581
542	Pořizovací cena prod. materiálu a obalů	6 853	6 214	8 853	6 338
559	Opravné položky - zásoby materiálu a NV	-2 168	1 027	-300	-1 016
5490	Rozdíly skladů nad normu	2	50	18	0
5491,3	Manka a škody z prov. činn. - mat. a polotovary	252	198	224	220
	Variabilní náklady celkem	219 133	289 233	211 645	243 581

Tab. 4.10. Variabilní náklady

Variabilní náklady, jsou o poznání o dost vyšší než fixní náklady, největší měrou se na nich podílí spotřeba materiálu ze skladů. Největší hodnoty dosáhla roku 2008, a to 225 924 000 Kč. Po té klesla o částku 58 372 000 Kč, důsledkem byla již zmiňovaná hospodářská krize. Podnik tudiž méně vyrobil, tím pádem i prodal a na skladu nebylo tolik materiálu a polotovarů pro potřebu, jak v předchozím roce. V roce 2010 zase vzrostl na

hodnotu 198 516 000 Kč, kdy krize postupně upadala. Důsledek také měla na mzdové náklady - mzdy dělníků a náklady na sociální zabezpečení, jenž už byly zmíněny ve fixních nákladech. Další položkou je pořizovací cena prodaného materiálu a obalů, která byla v průběhu let konstantní, výjimkou byl rok 2009, kdy dosáhla největší hodnoty 8 853 000 Kč, což zapříčinilo prodání zbytkového materiálu z minulého roku. Hodně velkého poklesu doznala položka kooperace, jenž z roku 2008 na rok 2009 klesla o 15 425 000 Kč. Na tento pokles mělo vliv přestěhování se do nových, modernějších prostorů a tím pádem nebylo zapotřebí si nechat vyrábět některé části u jiných firem, jak tomu bylo v předchozích letech. Celkové variabilní náklady v roce 2009 stouply na nejvyšší hodnotu 289 233 000 Kč. Poté v dalším roce doznaly poklesu o 77 588 000 Kč a v posledním roce se opět zvýšily na konečnou částku 243 581 000 Kč.

V následujícím grafu (viz. obr. 4.8.) je znázorněn vývoj variabilních a fixních nákladů v období let 2007 až 2010.



Obr. 4.8. Vývoj variabilních a fixních nákladů

Z výše uvedeného grafu je patrné, že vývoj fixních nákladů má celkem ustálený charakter. Naopak, variabilní náklady mají kolísavou tendenci, jenž v letech 2008 a 2010 doznala určitého růstu. Důležité je si povšimnout, že variabilní náklady jsou o dost vyšší než fixní, a to důsledkem spotřeby materiálu ze skladů. Podnik by se proto měl zaměřit a nadále sledovat oblast variabilních nákladů.

4.4 Řízení nákladů

Řízení nákladů neznamená jen pouhé snižování nákladů, ale neustálé dlouhodobé strategické řízení všech nákladových položek v celém podniku. Prvním nástrojem jsou technickohospodářské normy. Jsou to závazné předpisy, kterými se řídí činnost podniku. Jejich hlavní význam je v tom, že určují základní normy při hospodaření s materiálem, stroji a způsoby řízení pracovní síly. Ve společnosti jsou zavedené výkonové normy práce, časové normy, množstevní normy a normy početních stavů. Jak jsem již zmiňoval, normy jsou také zavedeny taky pro stroje, a to kapacitní normy, normy spotřeby materiálu, normy opotřebení a normy spotřeby energie.

Dalším nástrojem máme kalkulace, kterými jsem se podrobněji zabýval v kapitole 4.1.4 Kalkulační třídění nákladů.

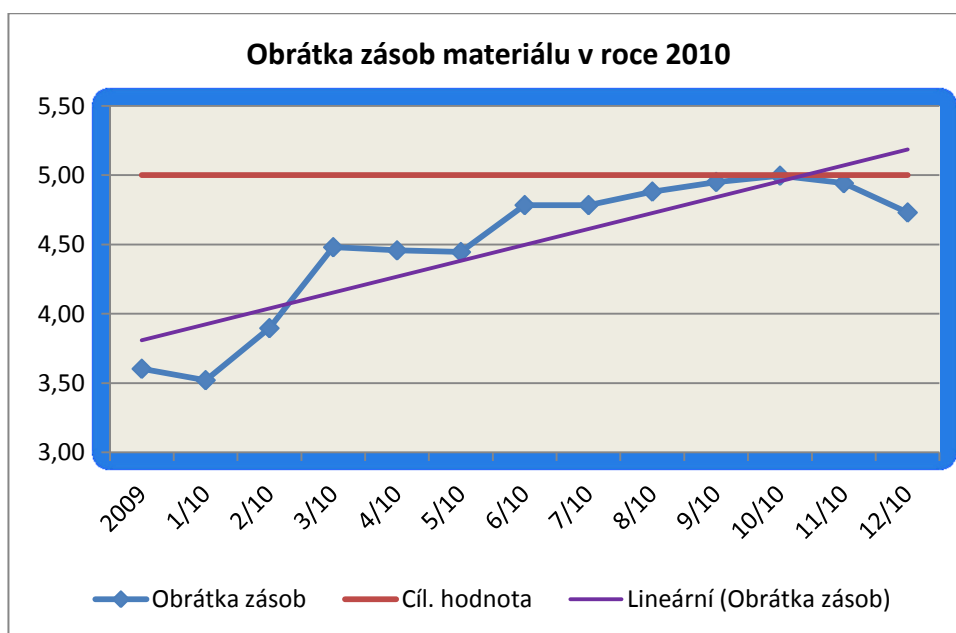
Neméně důležitou položkou je rozpočetnictví, kdy společnost ESPO na začátku roku plánuje na rok rozpočet nákladů a výnosů. Poté vždycky čtvrtletně znovu kontroluje tento plán a dává mu přesnější podobu, kolik vynaloží za daný rok. Rozpočet konzultuje s mateřskou společností, která ji určuje obrat motorů a na základě toho podnik plánuje spotřebu materiálu, apod.

Posledním faktorem řízení nákladů je limitování nákladů odpovídající určitým podmínkám. Podnik nemá stanoveny žádné limity a tím pádem mohou náklady libovolně stoupat. Společnost by se tedy měla zaměřit na tuto položku a do budoucna si stanovit horní hranici, kterou by měla dodržet a nepřekročit ji. Tudiž by nedocházelo k velkému růstu, což by mohlo mít pozitivní dopad na zvýšení hospodářského výsledku.

4.4.1 Řízení zásob

Nedílnou součástí nákladových položek je spotřeba materiálu ze skladů. Společnost ESPO má sklady rozdělené na 7 částí, 01 sklad materiálu, 02 sklad polotovarů, 03 sklad hotových výrobků, 05 sklad přípravků, 06 sklad obalů, 07 sklad nedodaných dílů z reklamací, 09 sklad zásob v majetku zákazníka.

Počet aktivních položek se pohybuje kolem 5 500 v součtu všech skladů. Z toho necelé 4 000 tvoří položky skladu materiálu a cca 1 200 položek sklad polotovarů. Jelikož největší podíl aktivních položek činí sklad materiálu, vybral jsem si pro tento sklad jakou má obrátkovost zásob za rok 2010 (viz. obr. 4.9.).



Obr. 4.9. Obrátka zásob materiálu v roce 2010

Podnik si na začátku zvolil svoji cílovou hodnotu obrátkovosti (5) a po tuto dobu by se jí měl držet. Obrátka zásob materiálu se vypočítá jako podíl spotřeby k průměrné skladovací zásobě. Z grafu jde vidět, že na začátku období zdaleka nedosahovali cílené hodnoty. Postupem měsíců se ale obrátkovost zvyšovala a dosahovala téměř požadované hodnoty 5. V grafu jsem uvedl lineární křivku, díky ní můžeme poznat, že obrátkovost zásob materiálu stoupala.

Jednotlivé položky jsou uloženy v orientovaných skladech co nejbližší výrobním pracovištím, aby se minimalizovaly nebo úplně vyloučily přepravní časy a prostoje a náklady na ně. Skladové hospodářství je rozděleno na 4 hlavní oddíly (sklad barev a laků, sklad dílců pro mechanickou výrobu, sklad pro navijárnu a sklad pro montáž). Každý ze skladových oddílů má své označení (A, B, C, D), dále je pak součástí označení číslo regálu, sloupce a buňky, kde se daný artikl nachází. Výsledným označením umístění artiklu je tedy například C-03-11-04. Artikly jsou skladníky vychystávány podle kusovníku na zakázku. Následně odepsány v systému - spotřební materiál jako šroubky, pásy apod. jsou vydávány a odepisovány režijně, obvykle po baleních. Zásobování se řeší na základě potřeby materiálu, stejně jako doprava, viz. kapitola 4.1.1 Faktory určující výši nákladů (popis logistiky). Vzhledem k rozmístění výroby je manipulace ze skladového umístění k pracovišti minimální, manipulační časy jsou pouze na přepravu dílců mezi jednotlivými úseky výroby. Po přejímce se tedy rozmístí buď do daných regálů, nebo se rovnou přepraví na určené pracoviště. Následně je pak pohyb mezi mechanickou výrobou - kontrolou - navijárnou -

elektrotechnickou kontrolou - montáží - zkušebnou a expedicí, pracoviště i jejich rozmístění na sebe logicky navazují, takže nedochází k zdlouhavým manipulacím.

Položky s vysokou obrátkovostí jsou především ty, jenž jdou prakticky okamžitě do výroby, ať už jak materiál nebo polotovar. Jedná se hlavně o artikly spadající pod kusovníky sériově vyráběných motorů. Na druhou stranu poměrně velkou hodnotu tvoří a části jednotlivých skladů zabírají pomalu-obrátkové zásoby. Ty jsou většinou na kusové nebo několikakusové zakázky, prototypy nebo musely být nakoupeny ve větším než požadovaném množství, kvůli velikosti dávky minimálního objednáčím množství od dodavatele. Dále se pak skladem nacházejí položky, které byly pozastaveny, především kvůli změnám v kusovníku. Tyto položky se podle koncernových směrnic nejdříve musí postupně odepsat a teprve poté je možné se jich zbavit, např. sešrotováním. Z některých lze možno drobnou výrobní úpravou vytvořit dílec použitelný pro aktuální zakázky.

Společnost vykazuje vysoké skladovací náklady, proto bych navrhoval použít nějakou z metod na optimalizaci těchto nákladů. Bylo by možné uplatnit metodu ABC nebo Just In Time. Aplikujme metodu Just In Time, která v sobě nese myšlenku slučitelnosti, rychlosti a přizpůsobivosti reakce na změnu. Při snaze o minimalizaci pohybu materiálu na skladě, je uplatňovaný princip řízení výroby aktuální potřebou. Toto samozřejmě nelze uplatnit u všech dodavatelů a odběratelů. Především se to týká například tuzemských dodavatelů, u kterých jsou kratší dodací lhůty, jednodušší komunikace a větší možnost reagovat na náš okamžitý požadavek. Vyrábí se na objednávku a materiál nezbytný pro tuto výrobu je dodáván v těsném předstihu, čímž se snižují náklady na skladování. Důraz je kladen na efektivní využívání prostředků, času, kapacit a eliminaci dalších ztrát. Pro uplatnění metody musí dojít k důrazné změně ve vztahu dodavatele a odběratele, transport musí být organizován kvalitními přepravci. Proto by měl být ve společnosti zřízen kvalitní logistický útvar.

5 NÁVRHY, DOPORUČENÍ A OPATŘENÍ KE STABILIZACI PODNIKU

Na základě zjištěných poznatků, ovlivňujících stabilizaci podniku, by se měla společnost zaměřit na následující oblasti:

- Využívání materiálu ze skladu

Podle mého názoru a znalostí prostředí zkoumané společnosti, by se podnik měl zaměřit na efektivnější využívání materiálu ze skladu, které nejvíc ovlivňuje celkové náklady a jejich výši. I když společnost každým rokem, výjimkou roku 2010, dosahuje vyššího hospodářského výsledku, by navrhovaná změna zlepšení využívání spotřeby materiálu ze skladu mohla dopomoci k dosažení vyšších hodnot. Proto bych navrhnul, aby se firma zaměřila na metodu Just In Time a zkusila ji aplikovat. Tuto metodu samozřejmě nelze aplikovat na všechny dodavatele a odběratele, ale především ji zkusit uplatnit u tuzemských dodavatelů.

- Prodej vlastních výrobků a služeb

Podnik těží hlavně z prodeje vlastních výrobků a služeb. Především z prodeje motorů a generátorů. Společnost ročně prodá desetitisíce kusů různých motorů a generátorů, proto by se měla soustředit hlavně na ty nejdůležitější, ze kterých má největší zisk. Ovšem nesmí zanedbat ani ty méně důležité, aby neztratila i své menší zákazníky. Také by se firma mohla zaměřit na výzkum trhu a zvážit případné přidání nového produktu, který zákazníci poptávají.

- Dodavatelé

Dále bych uvedl, že firma má široké spektrum dodavatelů, což je na jednu stranu výhodné, ale na stranu druhou i velice nákladné. Tím pádem by se spíše měla zaměřit na ty významnější dodavatele a pokusit se vyjednat množstevní slevy, upravit dodací podmínky ve svůj prospěch a jiné. Jako příklad bych uvedl vztahy s mateřskou společností, což by v konečném důsledku povedlo ke snížení nákladů.

- Investice na výzkum a vývoj

Společnost v posledních letech nevynaložila žádné investice na výzkum a vývoj, který je pro současnou dobu hodně důležitý. Proto by se firma měla soustředit na tuto zmiňovanou položku, jenž je velice důležitá a díky ní můžou dosahovat vyšší konkurenceschopnosti podniku na trhu. Jedná se konkrétně o již zmíněný průzkum trhu a inovace produktů, ale také o modernizaci strojového parku, zvyšování spokojenosti zákazníků a například i o marketingovou kampaň.

- Stanovení limit nákladů

V poslední řadě by si měla firma v některých více nákladných položkách stanovit limity, aby nedocházelo k nekontrolovatelným růstům a tím pádem k poklesu hospodářského výsledku. Společnost by tedy měla na začátku roku si stanovit horní hranici a na konci účetního období porovnat, zda danou hranici dodržela. Po případném nesplnění limitu by měla zavést vyšší kontrolní opatření, důkladněji se této položce věnovat a usilovat o její eliminaci.

Toto si myslím, že jsou základní problémy a možné návrhy jejich řešení ve společnosti. Firma však nevykazuje žádné závažné problémy a mé doporučení by jen mohlo dopomoci k zlepšení již docela dobrého fungování. Podnik i přes zmiňovanou hospodářskou krizi dosahoval vysokého hospodářského výsledku a nedostal se do ztrát. Můžu říci, že tím potvrdili svou silnou pozici na trhu a stali se konkurenceschopnější společností.

6 ZÁVĚR

Analýza nákladů v porovnání s výnosy slouží k vyhodnocení situace podniku. Je možné pomocí ní zjistit problémové oblasti společnosti, na které je třeba se zaměřit a podrobněji prozkoumat.

Cílem mojí bakalářské práce bylo zhodnotit vývoj nákladů a navrhnout metody na jejich optimalizaci ve vybraném podniku. Nejdříve jsem v první části charakterizoval podnik a jeho ekonomickou situaci. V další teoretické části jsem popsal podstatu, dělení nákladů a metody řízení nákladů.

V praktické části jsem přímo využil jednotlivé dělení a metody řízení nákladů a aplikoval je na konkrétní společnost. Tu jsem analyzoval za období 5 let, přesněji od roku 2006 do roku 2010. Pro analýzu jsem využil procentuálního podílu na celkových nákladech, horizontální analýzy nákladů, nákladovosti a rozdělení nákladů na provozní, finanční a mimořádné. Za období od roku 2007 po rok 2010 jsem rozebral vývoj variabilních a fixních nákladů. Dále jsem za poslední rok 2010 zkoumal, kolik firma prodala motorů a generátorů, kolik vynaložila na školení a kurzy, jaké má společnost nejvýznamnější dodavatele a obrátkovost zásob materiálu. Jelikož je podnik výrobní společností, vytipoval jsem si jeden produkt, na kterém jsem ukázal, jak se počítá předběžná kalkulace u jednotlivého výrobku.

Myslím si, že v podstatě se mně cíl mojí práce podařil naplnit a výsledkem je samotná praktická část, kde jsem analyzoval náklady, doporučil následná opatření a navrhnul optimalizaci problematických míst. Společnost, i přes hospodářskou krizi, dosahovala každým rokem vyšší hospodářský výsledek, což je pro ni velké pozitivum. Při využití svých silných stránek by se podnik neměl obávat své budoucnosti, naopak by se měl stát výrazně silnou společností na trhu.

Když se podnik zaměří na efektivní spotřebu materiálu ze skladů, může dosahovat nižších nákladů a tím pádem zlepšit celkovou ekonomickou situaci. Společnost jde tou správnou cestou a může se každým rokem zlepšovat a vyvíjet.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:

- [1] MARTINOVIČOVÁ, D. *Základy ekonomiky podniku*. Praha : © Alfa Publishing, s.r.o., 2006. 184 s. ISBN 80-86851-50-8.
- [2] FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Náklady a manažerské účetnictví*. Praha : ASPI, a. s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [3] SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika : 4. aktualizované a rozšířené vydání*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [4] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů : Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [5] SYNEK, M. a kol. *Podniková ekonomika. 3. přepracované a doplněné vydání*. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7.
- [6] GRÜNWARD, R., HOLEČKOVÁ, J. *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: Ekopress, 2007. 320 s. ISBN 978-80-86929-26-2.
- [7] Němec, V. *Řízení a ekonomika firmy*. Praha: Grada Publishing 1998. 320 s. ISBN 80-7169-613-7.
- [8] KEŘKOVSKÝ, M. *Ekonomie pro strategické řízení : Teorie pro praxi*. Praha : C. H. Beck, 2004. 184 s. ISBN 80-7179-885-1.
- [9] LANG, H. *Manažerské účetnictví : teorie a praxe*. Praha : C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

SEZNAM PŘÍLOH:

Příloha č. 1 - Rozvaha - Aktiva

Příloha č. 2 - Rozvaha - Pasiva

Příloha č. 3 - Výkaz zisků a ztrát

Příloha č. 4 - Procentuální podíl na celkových nákladech

Příloha č. 5 - Horizontální analýza nákladů

Příloha č. 1 - Rozvaha - Aktiva

ROZVAHA - Aktiva					
AKTIVA (v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	2010
Aktiva celkem	81 195	95 799	111 655	99 936	126 430
B. Dlouhodobý majetek	16 339	17 888	20 849	31 542	45
B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek	256	177	171	447	346
B. I. 3. Software	114	23	0	447	346
B. I. 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	142	154	171	0	0
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek	16 080	17 708	20 675	31 095	44 841
B. II. 1. Pozemky	149	149	149	149	149
B. II. 2. Stavby	13 142	13 007	12 579	10 393	10 311
B. II. 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	2 676	3 678	4 945	19 251	20 167
B. II. 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	113	874	1 360	1 302	7 072
B. II. 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0	0	1 642	0	7 142
B. III. Dlouhodobý finanční majetek	3	3	3	0	0
B. III. 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	3	3	3	0	0
C. Oběžná aktiva	62 873	76 941	89 646	67 533	80 561
C. I. Zásoby	57 437	69 516	84 467	57 600	67 580
C. I. 1. Materiál	35 625	40 191	46 027	35 525	42 133
C. I. 2. Nedokončená výroba a polotovary	19 149	29 147	38 052	21 603	24 316
C. I. 3. Výrobky	2 481	0	210	294	1 131
C. I. 5. Zboží	182	178	178	178	0
C. II. Dlouhodobé pohledávky	1 859	982	963	307	253
C. II. 8. Odložená daňová pohledávka	1 859	982	963	307	253
C. III. Krátkodobé pohledávky	3 502	4 472	3 782	1 438	6 425
C. III. 1. Pohledávky z obchodních vztahů	1 948	2 084	370	160	113
C. III. 6. Stát - daňové pohledávky	1 515	2 350	3 373	1 244	6 098
C. III. 7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	39	38	39	34	34
C. IV. Krátkodobý finanční majetek	75	1 971	434	8 188	6 483
C. IV. 1. Peníze	56	9	22	21	28
C. IV. 2. Účty v bankách	19	1 962	412	8 167	6 455
D. I. Časové rozlišení	1 983	970	1 160	861	682
D. I. 1. Náklady příštích období	1 590	970	1 160	861	682
D. I. 3. Příjmy příštích období	393	0	0	0	0

Příloha č. 2 - Rozvaha - Pasiva

ROZVAHA - Pasiva					
PASIVA (v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	2010
Pasiva celkem	81 195	95 799	111 655	99 936	126 430
A. Vlastní kapitál	30 449	37 811	48 684	68 442	85 630
A. I. Základní kapitál	49 250	49 250	49 250	49 250	49 250
A. I. 1. Základní kapitál	49 250	49 250	49 250	49 250	49 250
A. II. Kapitálové fondy	0	0	0	0	0
A. III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	593	680	1 048	1 591	2 579
A. III. 1. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	593	680	1 048	1 591	2 579
A. IV. Výsledek hospodaření minulých let	-21 140	-19 481	-12 487	-2 158	16 613
A. IV. 1. Nerozdělený zisk minulých let	0	0	0	0	16 613
A. IV. 2. Neuhrazená ztráta minulých let	-21 140	-19 481	-12 487	-2 158	0
A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	1 746	7 362	10 873	19 759	17 188
B. Cizí zdroje	50 744	57 971	62 958	31 488	40 788
B I. Rezervy	1 709	1 867	3 896	4 812	4 258
B. I. 3. Rezerva na daň z příjmů	81	0	1 931	3 479	2 179
B. I. 4. Ostatní rezervy	1 628	1 867	1 965	1 333	2 079
B. II. Dlouhodobé závazky	11 352	6 618	2 272	0	4 166
B. II. 2. Závazky - ovládající a řídící osoba	11 352	6 618	2 272	0	4 166
B. III. Krátkodobé závazky	29 374	39 018	41 992	16 281	25 444
B. III. 1. Závazky z obchodních vztahů	22 985	28 440	32 266	10 363	13 027
B. III. 2. Závazky - ovládající a řídící osoba	4 517	4 373	4 424	2 232	2 976
B. III. 5. Závazky k zaměstnancům	635	2 558	3 266	2 301	2 558
B. III. 6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	980	1 456	1 638	1 198	1 482
B. III. 7. Stát - daňové závazky a dotace	246	2 191	380	158	275
B. III. 8. Krátkodobé přijaté zálohy	0	0	0	0	5 126
B. III. 10. Dohadné účty pasivní	11	0	18	29	0
B. IV. Bankovní úvěry a výpomoci	8 309	10 468	14 798	10 395	6 920
B. IV. 1. Bankovní úvěry dlouhodobé	0	0	0	7 289	5 323
B. IV. 2. Krátkodobé bankovní úvěry	8 309	10 468	14 798	3 106	1 597
C. I. Časové rozlišení	2	17	13	6	12
C. I. 1. Výdaje příštích období	2	17	13	6	12

Příloha č. 3 - Výkaz zisků a ztrát

VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT					
(v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	2010
I. Tržby za prodej zboží	681	0	55	0	615
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	742	4	53	0	620
(+) Obchodní marže	-61	-4	2	0	-5
II. Výkony	169 130	267 635	350 104	287 539	313 498
II. 1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	161 270	260 085	340 527	303 398	310 279
II. 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	7 641	7 550	9 476	-15 859	3 219
II. 3. Aktivace	219		101	0	0
B. Výkonová spotřeba	134 736	207 839	270 837	200 892	229 236
B. 1. Spotřeba materiálu a energie	116 088	182 067	236 546	177 848	209 573
B. 2. Služby	18 648	25 772	34 291	23 044	19 663
(+) Přidaná hodnota	34 333	59 792	79 269	86 647	84 257
C. Osobní náklady	33 274	46 713	60 055	53 516	58 700
C. 1. Mzdové náklady	23 956	33 780	43 570	39 728	43 357
C. 3. Náklady na zabezpečení a zdravotní pojištění	8 351	11 714	14 959	12 690	14 624
C. 4. Sociální náklady	967	1 219	1 526	1 098	719
D. Daně a poplatky	32	30	27	62	68
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 798	1 818	1 851	6 415	5 528
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	3 223	6 205	7 115	9 800	5 525
III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	7	144	383	308	0
III. 2. Tržby z prodeje materiálu	3 216	6 061	6 732	9 492	5 525
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	3 244	6 853	6 392	8 853	6 339
F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	0	177	0	0
F. 2. Prodaný materiál	3 244	6 853	6 215	8 853	6 339
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-301	-1 930	1 184	-972	-100
IV. Ostatní provozní výnosy	4 002	815	1 588	1 431	1 650
H. Ostatní provozní náklady	2 502	2 172	2 395	2 168	1 986
* Provozní výsledek hospodaření	1 009	11 156	16 068	27 836	18 911
X. Výnosové úroky	1	4	4	6	3
N. Nákladové úroky	1 570	1 385	1 387	873	312
XI. Ostatní finanční výnosy	2 551	3 072	5 066	4 814	2 589
O. Ostatní finanční náklady	1 459	2 843	6 014	5 474	2 588
* Finanční výsledek hospodaření	-477	-1 152	-2 331	-1 527	-308
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	986	2 661	2 864	6 550	1 415
Q. 1. -splatná	269	1 784	2 846	5 894	1 361
Q. 2. -odložená	717	877	18	656	54
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-454	7 343	10 873	19 759	17 188
XIII. Mimořádné výnosy	2 200	19	0	0	0
* Mimořádný výsledek hospodaření	2 200	19	0	0	0
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	1 746	7 362	10 873	19 759	17 188
**** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	2 732	10 023	13 737	26 309	18 603

Příloha č. 4 - Procentuální podíl na celkových nákladech

(v tis. Kč)	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	742	0,41	4	0,0	53	0,0	0	0,0	620	0,2
B. Výkonová spotřeba	134 736	74,8	207 839	76,9	270 837	76,7	200 892	70,8	229 236	74,7
B. 1. Spotřeba materiálu a energie	116 088	64,5	182 067	67,3	236 546	67,0	177 848	62,7	209 573	68,3
B. 2. Služby	18 648	10,4	25 772	9,5	34 291	9,7	23 044	8,1	19 663	6,4
C. Osobní náklady	33 274	18,5	46 713	17,3	60 055	17,0	53 516	18,9	58 700	19,1
C. 1. Mzdové náklady	23 956	13,3	33 780	12,5	43 570	12,3	39 728	14,0	43 357	14,1
C. 3. Náklady na zabezpečení a zdravotní pojištění	8 351	4,6	11 714	4,3	14 959	4,2	12 690	4,5	14 624	4,8
C. 4. Sociální náklady	967	0,5	1 219	0,5	1 526	0,4	1 098	0,4	719	0,2
D. Daně a poplatky	32	0,0	30	0,0	27	0,0	62	0,0	68	0,0
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 798	1,0	1 818	0,7	1 851	0,5	6 415	2,3	5 528	1,8
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	3 244	1,8	6 853	2,5	6 392	1,8	8 853	3,1	6 339	2,1
F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	0,0	0	0,0	177	0,1	0	0,0	0	0,0
F. 2. Prodaný materiál	3 244	1,8	6 853	2,5	6 215	1,8	8 853	3,1	6 339	2,1
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-301	-0,2	-1 930	-0,7	1 184	0,3	-972	-0,3	-100	0,0
H. Ostatní provozní náklady	2 502	1,4	2 172	0,8	2 395	0,7	2 168	0,8	1 986	0,6
N. Nákladové úroky	1 570	0,9	1 385	0,5	1 387	0,4	873	0,3	312	0,1
O. Ostatní finanční náklady	1 459	0,8	2 843	1,1	6 014	1,7	5 474	1,9	2 588	0,8
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	986	0,5	2 661	1,0	2 864	0,8	6 550	2,3	1 415	0,5
Q. 1. -splatná	269	0,1	1 784	0,7	2 846	0,8	5 894	2,1	1 361	0,4
Q. 2. -odložená	717	0,4	877	0,3	18	0,0	656	0,2	54	0,0
Náklady celkem	180 042	100,0	270 388	100,0	353 059	100,0	283 831	100,0	306 692	100,0

Příloha č. 5 - Horizontální analýza nákladů

	2006 - 2007		2007 - 2008		2008 - 2009		2009 - 2010	
(v tis. Kč)	změna	%	změna	%	změna	%	změna	%
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	-738	-99,5	49	1225,0	-53	-100,0	620	x
B. Výkonová spotřeba	73 103	54,3	62 998	30,3	-69 945	-25,8	28 344	14,1
B. 1. Spotřeba materiálu a energie	65 979	56,8	54 479	29,9	-58 698	-24,8	31 725	17,8
B. 2. Služby	7 124	38,2	8 519	33,1	-11 247	-32,8	-3 381	-14,7
C. Osobní náklady	13 439	40,4	13 342	28,6	-6 539	-10,9	5 184	9,7
C. 1. Mzdové náklady	9 824	41,0	9 790	29,0	-3 842	-8,8	3 629	9,1
C. 3. Náklady na zabezpečení a zdravotní pojištění	3 363	40,3	3 245	27,7	-2 269	-15,2	1 934	15,2
C. 4. Sociální náklady	252	26,1	307	25,2	-428	-28,0	-379	-34,5
D. Daně a poplatky	-2	-6,3	-3	-10,0	35	129,6	6	9,7
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	20	1,1	33	1,8	4 564	246,6	-887	-13,8
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	3 609	111,3	-461	-6,7	2 461	38,5	-2 514	-28,4
F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	x	177	x	-177	-100,0	0	x
F. 2. Prodaný materiál	3 609	111,3	-638	-9,3	2 638	42,4	-2 514	-28,4
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-1 629	541,2	3 114	-161,3	-2 156	-182,1	872	-89,7
H. Ostatní provozní náklady	-330	-13,2	223	10,3	-227	-9,5	-182	-8,4
N. Nákladové úroky	-185	-11,8	2	0,1	-514	-37,1	-561	-64,3
O. Ostatní finanční náklady	1 384	94,9	3 171	111,5	-540	-9,0	-2 886	-52,7
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	1 675	169,9	203	7,6	3 686	128,7	-5 135	-78,4
Q. 1. -splatná	1 515	563,2	1 062	59,5	3 048	107,1	-4 533	-76,9
Q. 2. -odložená	160	22,3	-859	-97,9	638	3544,4	-602	-91,8
Náklady celkem	90 346	50,2	82 671	30,6	-69 228	-19,6	22 861	8,1